جـامـعـة الــشـرق الأوسـط
MIDDLE EAST UNIVERSITY

أثر تعديلات تقرير مدقق الحسابات على قرارات الاستثمار في الشركات المدرجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين.

The Impact of Amendments of Auditors' report on the Investment Decision in Firms Listed in Amman Stock Exchange from the Point of View of Auditors and Investors.

إعـــــداد

محمد نهار صالح الحمود

إشـــــراف

الدكتور غســـان فلاح المطارنـــة

قُدِّمَتْ هذه الرسالة استكمالاً لمتطلّبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

تموز \ 2011

تفويـــــــض

أنا محمد نهار صالح الحمود أفوض جامعة الشرق الأوسط، تزويد نسخ مـــن رســـالتي ورقيـــاً وإلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الإسم: محمد نهار صالح الحمود

التاريخ : 30 / 07 / 2011

التوقيع :

قرار لجنة المناقشـــــة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها :

"أثر تعديلات تقرير مدقق الحسابات على قرارات الاســتثمار فــي الــشركات المدرجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين"

وأجيزت بتاريخ :30 / 07 / 2011 م

أعضاء لجنة المناقشة	الجامعة	التوقيع
د. غسان فلاح المطارنة	جامعة الشرق الأوسط	
د. علي عبد الغني اللايذ	جامعة الشرق الأوسط	
د.صالح خليل العقدة	جامعة العلوم التطبيقية	

شكـر وتقديـر

بعد شكر المولى عزَّ وجلّ

أتوجـه بعميـق وخـالص الـشكر والتقـدير لأسـتاذي الفاضـل الـدكتور غـسان المطارنـة، حيث كـان بتفضله بالإشـراف علـى هـذه الرسـالة أكبـر الأثـر فـي إثرائهـا بأفكـاره النيّـرة، ومعلوماتـه القيّمـة، فلـم يبخـل بجهـده أو نـصائحه، وكـان مثـالاً للعلمـاء المتواضعين في توجيهاته وتشجيعه المتواصل، والذي كـان أقـرب لـي من ظلـي، لـذلك أشكره الشكر العميق.

وأتقـدم بالـشكر والاحتـرام والتقـدير للـسادة الأفاضـل أعـضاء لجنــة المناقـشة الموقرين علـى مـا بـذلوه مـن جهـد فـي قـراءة رسـالتي المتواضـعة، وعلـى مـا أدوه مـن مقترحات قيمة بما يثري الرسالة.

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى جامعتي الموقرّة جامعة الشرق الأوسط ممثلة برئيسها وجميع العاملين فيها.

ولا يفوتني أن أتوجـه بالـشكر والتقدير إلـى كـل من قدم لـي المساعدة أو أسـهم في إبداء النصح والمشورة في مسيرتي العلمية، فشكراً لهم جميعاً.

الباحث

محمد نهار صالح الحمود

الإهـــــــداء

بسم الله الرحمن الرحيم

(وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ).. صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك .. ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ..

ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك.. **الله جل جلاله**

إلى من بلّغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين..
سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار ..
إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم والأنوار .. إلى من أحمل أسمه بكل افتخار

إلى القلب الكبير ..**(والـدي العزيز)**

إلى من ملكت القلب والجنان.. إلى من عجز عن حقها اللسان..

إلى من تجرعت الكأس فارغاً لتسقيني قطرة حب وحنان ..

إلى من كلّت أناملها لتقدم لي لحظة سعادة وأمان..

إلى من كان دعاؤها سر نجاحي.. وحنانها بلسم جراحي..

إلى أغلى الحبايب ..**(أمـــي الحبيبـة)**

إلى من منحوني الثقة.. إلى من ساروا معي في دربي أجمل الخطوات

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة ..

إلى رياحين حياتي..**(أخواتي الغاليات)**

إلى من أرى التفاؤل بعينه .. والسعادة في ضحكته ..إلى شعلة الذكاء والنور

إلى الوجه المفعم بالبراءة ..ولمحبتك أزهرت أيامي وتفتحت براعم الغد..

(أخـــي أحمــد)

إلى إخوتي الذين لم تلدهم أمي .. إلى من تحلّو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء..

إلى ينابيع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت.. وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت
إلى من كانوا معي على طريق الخير والنجاح ..

(عــلاء العيـادة، علـي الخبايبـة، مـروان العيـادة، رائــد الطـورة وعبـدالله العيادة)

محمد نهار الحمود

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الملحقات

أثر تعديلات تقرير مدقق الحسابات على قرارات الاستثمار في الشركات المدرجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين.

إعـــــداد

محمد نهار صالح الحمود

إشـــــراف

الدكتور غســـان فلاح المطارنـــة

الملخص باللغة العربية

تهدف هذه الدراسة إلى قياس التغييرات في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية ومدى تأثيرها على قرارات الاستثمار في الأردن.

وقد اشتملت الدراسة على عينة عشوائية مؤلفة من 114 مدققاً و130 مستثمراً حيث أن مجتمع الدراسة مكون من فئتين وهما فئة المدققين وفئة المستثمرين وقد تم استخدام القياس الإحصائي في المعالجة الإحصائية وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) في تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها.

وقد خلصت الدراسة إلى أنه يوجد تأثير للتعديلات في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية على قرارات الاستثمار من وجهتي نظر المدققين والمستثمرين .

وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة تطوير محتوى تقرير التدقيق وذلك لأهمية تأثيره على قرارات الاستثمار ولما له أثر في زيادة نسبة المسؤوليات المترتبة على المدقق بالإضافة إلى توضيح مسؤوليات كل من المدقق والإدارة.

The Impact of Amendments of Auditor's Report on the Investment Decision in Firms Listed in Amman stock Exchange From the Point of View of Jordanian Auditors and Investors

Prepared by:

Mohammad Nahar Al Hamood

Supervisor:

Dr. Ghassan Falah Al Matarneh

Abstract

This study aimed to measure the changes in the model of the amended report according to the international standard N°700, regarding the financial statements and their impact on the investment decisions in Jordan.

The study consisted of a randomized sample of (114) auditors and (130) investors, since the study population consisted of two categories, which are the auditors category and the investors category.

The statistical measure was used in the statistical treatment, by using the statistical treatment, by using statistical package a program for the social sciences (SPSS) in analyzing the study's data and in testing its hypothesis.

The study concluded that there are impacts of the amendments in the model of the amended report according to the international standard N°700 regarding the financial statements on the investment decisions from both the auditors and the investors point of view.

The study recommended the necessity to develop the auditing report content because of its important impact on the investment decisions, and its impact on increasing the auditors responsibilities, in addition to clarify the responsibilities of both the auditors and the management.

الفصـــــل الأول

الإطار العام للدراسة

(1-1) المقدمة

(1-2) مشكلة الدراسة

(1-3) أسئلة الدراسة وفرضياتها

(1-4) هدف الدراسة

(1-5) أهمية الدراسة

(1-6) حدود الدراسة

(1-7) محددات الدراسة

(1-8) التعريفات الإجرائية لمصطلحات الدراسة

(1-1): المقدمة

تعد المحاسبة لغة الأعمال الناطقة، إذ إنها من أهم الأدوات الضرورية التي تمكّن مديري الأعمال ورجالها من تحقيق الأهداف المختلفة التي يسعون إلى تحقيقها من تعظيم للربحية، إذا كانت تسعى تلك المنشآت؛ لتحقيق الربح؛ وتقديم أجود الخدمات وبأقصى كفاءة إنتاجية ممكنة وبأقل التكاليف، إضافة لسعي أولئك المدراء ورجال الأعمال إلى زيادة القيم السوقية لمنشآتهم مع ضرورة الحرص على البقاء والنمو والازدهار لتلك المنشآت، فبدون البيانات المالية التي تقدمها المحاسبة لا تستطيع إدارة المنشآت القيام بالوظائف والمهامات الموكولة إليها من تخطيط أو رقابة أو اتخاذ قرارات إدارية رشيدة، إذ إن البيانات المالية ضرورية جداً.

علاوةً على أن أهمية المحاسبة تبدو جلية واضحة من تعدد الأطراف التي تعتمد على البيانات المحاسبية سواء أكانت تلك الأطراف داخل المنشأة مثل إدارة المنشأة على مختلف مستوياتها الإدارية إم من الموظفين أم من أطراف خارج المنشأة، وتشمل الملاك (أصحاب المشروع) وهم المستثمرون الحاليون والمنتظرون إضافة للمقرضين من مصارف ومؤسسات مالية، وموردين وعملاء وجهات حكومية (العناتي، 2006، ص 5).

وتعد مهنة المحاسبة من المهن الضرورية، إذ إنها تمد أصحاب القرار في المؤسسة بالمعلومات الضرورية، فمهنة المحاسبة لها دور رئيسي في توجيه الموارد بحيث تخصص الموارد بين الإستعمالات البديلة لتحقيق أفضل النتائج، وتزيد فاعلية أداء الأفراد في المؤسسات، إذا كان متخذو القرارات لديهم معلومات تعكس قدرة هذه المؤسسات وأداءها؛ لتساعدهم في تقييم البدائل المختلفة (حماد، 2003 ، ص 2).

كما يلعب التدقيق دوراً مهماً في الأوساط المالية والأوساط الحكومية الاقتصادية، من خلال المعلومات المالية التي تعتمد عليها؛ لأنها ضرورية لأي مجتمع، والمستثمر يتخذ قرارات الشراء والبيع لاستثماراته، والبنوك تتخذ قرارات إعطاء القروض، والسلطات الضريبية تقوم باحتساب الدخل الخاضع لضريبة الدخل، وكل هذه الأمور وغيرها تعتمد على معلومات جهزت أو حضّرت من قبل الآخرين، وهذه الجهات ربما تتضارب مصالحها مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، ولهذا نشأت الحاجة إلى خدمة المدقق المستقل والمحايد، وهذا الشخص المستقل والمحايد سيقوم بإعلام الأطراف الأخرى إن كانت هذه البيانات والمعلومات المالية تمثل باعتدال أو بوضوح ومن جميع جوانبها المادية (المركز المالي) كما هو بتاريخ معيّن والنشاط للسنة أو الفترة المنتهية بذلك التاريخ (التميمي، 2006، ص 20).

وقد تطورت وظيفة التدقيق عبر العصور وخاصة منذ بداية القرن العشرين وهذا التطور راجع إلى تطور اقتصاد السوق، وظهور الثورة الصناعية في بريطانيا، والزيادة في أنشطة المؤسسات والشركات ذات الأسهم، وفي هذا الإطار أصدرت بعض الدول الكبرى (بريطانيا وفرنسا) نصوصاً تشريعية تُلزِم الشركات ذات الأسهم بتعيين خبراء مستقلين لمراجعة الوثائق المحاسبية والمالية للمصادقة عليها عن طريق إعداد تقرير كتابي يكون دورياً ويتم بعد انتهاء المؤسسة من إعداد الحسابات الختامية و يبـــدي فيـــه المدقق رأيه الفني المحايد عن مدى صدق الحسابـــــات المالية وعدالتها. (مطاطلة، وآخرون، 2008).

ولعل من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوئها، ويسيرون على هديها في كافة مراحل العمل. ولمهنة تدقيق الحسابات معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبياً، وهذه المعايير هي المرشد للقضاء وللمحاكم وللممارسين للمهنة

وللدارسين أو المدرسين لهذا العلم، ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين أول من عمل جاهداً على وضع معايير أداء معينة صدرت في عام 1954 ضمن كتيب تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" وقد تضمن هذا الكتيب معايير التدقيق المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات (معايير عامة، ومعايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير) (عبد الله، 2004، ص 16).

ولعل ما شهده العقد الحالي من تغيرات كبيرة عالمية ودولية وقومية ومحلية تلمس مهنة المحاسبة و التدقيق، فضلاً عن التغييرات الجذرية من ناحية الإطار الفكري أو أسلوب ممارسة العمل المهني. كان سبباً في قيام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتطوير وتعديل وإصدار العديد من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، علاوةً على قيام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بتطوير وتعديل وإصدار العديد من معايير التدقيق والتأكيد الدولية. كما اعتمدت العديد من دول العالم ودول الاتحاد الأوروبي معايير التدقيق والتأكيد الدولية، وأما على المستويين القومي والمحلي، فقد قررت العديد من الدول العربية وفي مقدمتها الأردن ومن خلال قانون الشركات وتعليمات بورصة الأوراق المالية والتعليمات الصادرة بموجب قانون مهنة المحاسبة القانونية إلزام الشركات المساهمة العامة المقيدة في البورصة، والمحاسبين القانونيين بتطبيق المعايير الدولية في إعداد بياناتها المالية وتدقيقها. (جمعة،2009، ص 22).

ولهذا يحتاج المستثمرون إلى معلومات تتسم بدرجة عالية من الصحة والموثوقية والملاءمة والمصداقية لأهمية تلك المعلومات حيث إنها تعد شريان حياة الأوراق المالية والتي تزيد من كفاءة وفاعلية هذه الأسواق، التي يتم الحصول عليها من التقارير والقوائم المالية

المدققة من قبل المدققين، والتي تنشرها هذه الشركات، التي تستخدمها الأطراف الخارجية (المستثمرين) المستفيدة من تلك المعلومات وذلك لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية .

(1−2): مشكلة الدراسة

إن مهنة التدقيق تشهد الكثير من التغييرات المتتابعة لاستعادة ثقة المجتمع المـــالي مـــن خلال تطوير المعاير لرفع كفاءة الأداء وضمان الجودة وتحسين المخرجات وللوصول لتضييق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق. وقد أعلن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الـــدولي (IAASB) التابع لمجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في بداية اليوم الأول من شهر 1−2007 عن تعديل معيار التدقيق الدولي رقم 700 الموسوم بـــ: تقرير المدقق المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام. ومع مراعاة أن هذا المعيار يعد نافذ المفعـــول لتقـــارير التدقيق المؤرخة في 31\12\2006 أو بعد ذلك، وقد تضمن المعيار في 46 فقرة بالإضافة إلى المقدمـــة ما يلي:

1− العناصر الأساسية في تقرير المدقق.

2− تقرير المدقق.

3− التقارير المعدّلة.

4− الظروف التي تؤدي إلى إصدار رأي عدا الرأي غير المتحفظ.

كما أصدر المجلس معيار التدقيق الدولي رقم 705 الموسوم بـــ:" تعديلات الرأي في تقريـــر مدقق الحسابات المستقل"، وقد أوضح هذا المعيار أن هدف مدقق الحسابات إبداء رأي معدّل واضح العِبر ومُناسب في البيانات المالية وحسب الضرورة في الحالات الآتية:

أ− يستنتج المدقق، استناداً إلى أدلة الإثبات التي حُصِل عليها أن البيانات المالية ككل ليســـت خالية من أخطاء جوهرية.

ب−أن مدقق الحسابات لم يستطع الحصـــول على أدلـــة الإثبات الكافية والمناسبـــة؛ ليستنتج أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.

وأصدر المجلس معيار التدقيق الدولي 706 الموسوم بـ:" الفقرة الإيضاحية المركزة وفقرات الأمور الأخرى في تقرير مدقق الحسابات المستقل "، وهو جزءٌ من معيار 705 وقد أوضح هذا المعيار أن هدف مدقق الحسابات بعد إعداد رأيه في البيانات المالية، أن يوجه انتباه المستخدمين وبحسب حكم المدقق من الضروري القيام بذلك، عن طريق إضافة فقرة توضيحية لطريقة من طرق الاتصال في تقرير المدقق بما يلي:

أ- أن الموضوع على الرغم من عرضه أو الإفصاح عنه بشكل ملائم في البيانات المالية، له من الأهمية الضرورية لفهم البيانات المالية من قبل المستخدمين.

ب-حسب الحاجة، فإن هناك أموراً أخرى ملائمة للمستخدمين لفهم عملية التدقيق، ومسؤوليات مدقق الحسابات، أو تقرير مدقق الحسابات.

ولقد ترتب على هذا التعديل نشوء تعديلات متفقة مع معيار التدقيق الدولي رقم 200 الموسوم بـ:" الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق", ومعيار التدقيق الدولي رقم 210 الموسوم بـ:" الاتفاق على شروط التعيين"، ومعيار التدقيق الدولي رقم 560 الموسوم بـ:" الأحداث اللاحقة"، ومعيار التدقيق الدولي رقم 800 الموسوم بـ:" اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية التي تعد وفقا لأطر عمل للأغراض الخاصة".

كما أثارت تلك التعديلات ردود أفعال تراوحت ما بين مؤيد ومعارض حول جدواها وما الجديد فيها ؟ وما تأثيرها على قرارات الاستثمار في الشركات ومكاتب التدقيق الأردنية التي تعتمد معايير التدقيق والتأكيد الدولية ؟

ونظراً لما طرأ على نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية من تغيير في محتواه، وللجدل السائد في أوساط مهنة التدقيق في الأردن حول التغيرات

الجديدة بشأن تقرير المدقق المستقل، فقد حدا بالباحث إلى الاهتمام بها وإجراء دراسة تحليلية لمعرفة مدى تأثير التغيير في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية على قرارات الاستثمار في الأردن.

وتكمن مشكلة الدراسة في معرفة مدى تأثير التغيير في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية على قرارات الاستثمار في الأردن .

(1-3): أسئلـــة الدراسة وفرضياتهـــا

وتكمن أسئلة الدراسة في ما يلي:

السؤال الأول: هل يوجد تأثير للتعديلات في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية على قرارات الاستثمار من وجهة نظر المدققين؟

السؤال الثاني: هل يوجد تأثير للتعديلات في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية على قرارات الاستثمار من وجهة نظر المستثمرين؟

السؤال الثالث: هل يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول اختلاف وجهات نظر مدققي الحسابات والمستثمرين؟

وبناءً على هذه الأسئلة فقد اعتمد الباحث الفرضيات العدمية الآتية :

HO_1: لا يوجد تأثير للتعديلات في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية على قرارات الاستثمار من وجهة نظر المدققين.

HO_2: لا يوجد تأثير للتعديلات في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية على قرارات الاستثمار من وجهة نظر المستثمرين.

HO_3: لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول اختلاف وجهات نظر مدققي الحسابات والمستثمرين.

(1-4): هدف الدراســـة

نتيجة للعلاقة المرتبطة بين معايير التدقيق والتأكيد الدولية المعتمدة بالأردن بشكل خاص من تغييرات وتطور التشريعات الأردنية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة يرى الباحث أن أهمية الدراسة تكمن في النقاط الآتية:

1- التعرف على أهم التغييرات في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية.

2- قياس أهمية التغييرات في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية .

3- قياس مدى تأثير التغييرات في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية على قرارات الاستثمار.

4- تقديم المقترحات والتوصيات المناسبة لتطور كل من قرارات الاستثمار واقتراح الدراسات المستقبلية في هذا الشأن.

(1-5): أهمية الدراســـة

تسعى الدراسة إلى قياس التغييرات في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية ومدى تأثيرها على قرارات الاستثمار في الأردن مع العلم بأن فئة المستثمرين لم تفرد بدراسة سابقة مستقلة.

(1-6): حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي :

1. **الحدود المكانية:** ستقتصر الدراسة الميدانية على آراء مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في الأردن وآراء المستثمرين.
2. **الحدود الزمانية:** ومن المتوقع لهذه الدراسة أن تجري خلال الفترة الواقعة ما بين نوفمبر 2010 وحتى تموز 2011 .

(1-7): محددات الدراسة

لقد واجه الباحث صعوبة بعدم تجاوب مجموعة كبيرة من المدققين من الإجابة عن أسئلة الاستبانة الموجهة لهم، وكذلك الأمر بالنسبة للمستثمرين. حيث إنه وجد أن كثيراً من المستثمرين ليس لديهم معرفة بموضوع البحث ومعيار التدقيق الدولي 700.

(1-8): التعريفات الإجرائية لمصطلحات الدراسة

ومن المعاني الإجرائية للمصطلحات المستخدمة في الدراسة ما يلي:

- **تقرير التدقيق:** هو وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة أو صحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق. (جمعة، 2000).

- **فجوة التوقعات:** هي مقدار الاختلاف بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من وضوح وشفافية وصدق وثقة في القوائم المالية وما يقدمه منتجو القوائم المالية من معلومات تتصف بالصفات التي يتوقعها المستخدمون؛ لأسباب تتعلق بالأنظمة والمعايير المحاسبية والتأهيل. (الذنيبات، 2003).
- **معايير التدقيق والتأكيد الدولية:** عرّفها الإتحاد الدولي للمحاسبين بأنها " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات". (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1998).
- **الملكفون بالحوكمة:** هم الأشخاص أو (المؤسسات المسؤولون) عن الإشراف على التوجه الإستراتيجي للمنشأة والالتزامات المرتبطة بمساءلة المنشأة.ويشتمل على الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. وأما فيما يختص ببعض المنشآت في بعض نطاقات الاختصاص فإن المكلفين بالحوكمة يمكن أن يشملوا موظفي الإدارة مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس الحوكمة في منشأة في القطاع العام أو الخاص أو المدير المالك (معيار التدقيق الدولي 700، 2010) .
- **إطار الهدف الخاص:** وهو إطار إعداد تقارير مالية مصممة لتلبية حاجات المعلومات المالية لمستخدمين معينين.(معيار التدقيق الدولي 200، 2010).
- **حوكمة :** تصف دور الشخص أو الأشخاص أو المؤسسة أو المؤسسات التي تتحمل مسؤولية الإشراف على التوجه الإستراتيجي للمنشأة والإلتزامات المرتبطة بمساءلة المنشأة. (معيار التدقيق الدولي 200، 2010).

- **إطار الالتزام:** وهو الإطار الذي يشير إلى إطار إعداد التقارير المالية التي تقتضي الالتزام بمتطلبات الإطار، لكنه لا يحتوي على الإقرارات الواردة في إطار الأهداف العامة. (معيار التدقيق الدولي 200،2010).
- **عملية التأكيد:** وهي عملية يبدي فيها الممارس استنتاجاً مصمماً لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس. (معيار التدقيق الدولي 200،2010).
- **عملية تأكيد معقولة:** وهي العملية التي تهدف إلى تقليل مخاطر عملية التأكيد إلـــى مـــستوى مقبول في ظروف العملية . (معيار التدقيق الدولي 200،2010).
- **إطار العرض العادل:** هو إطار إعداد التقارير المالية الذي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطـــار وهي :

أ- يقر صراحة أو ضمناً بأنه ولتحقيق العرض العادل للبيانات المالية فقد يكون من الضروري للإدارة أن تقدم إفصاحات تتجاوز تلك المطلوبة تحديداً وفقاً للإطار.

ب-يقر صراحة بأنه قد يكون من الضروري للإدارة عدم الالتزام بمتطلبات الإطـــار لتحقيـــق العرض العادل للبيانات المالية. (معيار التدقيق الدولي 200،2010).

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

(2–1) مفهوم عملية التدقيق.

(2– 2) أهداف عملية التدقيق.

(2– 3) عملية تدقيق البيانات المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

(2– 4) تقرير المدقق.

(2– 5) أنواع التقارير من حيث الرأي.

(2–6) عناصر التقرير.

(2–7) الأهداف الكليّة للمدقق.

(2– 8) الخصائص الرئيسة لجودة تقرير مدقق الحسابات.

(2– 9) المستفيدون من تقرير المدقق.

(2–10) العُلاقة بين رأي المدقق وقرارات الإستثمار.

(2– 11) مقارنة التغيرات التفصيلية في نموذج تقرير التدقيق المعدل بالنموذج قبل التعديل.

(2– 12) مقارنة بين نموذج تقرير التدقيق قبل التعديل وبعده.

(2– 13) الدراسات السابقة.

(2–14) ما يميز هذه الدراسة عن غيرها.

(2–1) مفهوم التدقيق

إن التدقيق هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني، وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه: إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج للمستفيدين. (التميمي، 2006، ص 20).

كما أن التدقيق هو عملية منظمة يقتضي توافر مجموعة من الأساليب والإجراءات التي تستند على إطار فكري يحتوي على مجموعة من المبادئ أو المعايير بقصد تحقيق أهداف معينة. كما أن لفظ منظمة يعني أن تخطيط عملية التدقيق ووضع إستراتيجية لها هي أجزاء مهمة من عملية التدقيق، ولذا فإن على من يقوم بتدقيق القوائم المالية وإبداء رأيه فيها أن يخطط لأعمال التدقيق، بشكل يؤدي إلى أن تكون مخاطر إصدار رأي غير ملائم منخفضة إلى أدنى حد ممكن، بحيث يتم تغطية توقعات مستخدمي القوائم المالية، فيما يتعلق بعدالة هذه القوائم وحقيقة تمثيلها لنتيجة النشاط وللمركز المالي للشركة.(Thomas & Henke,1986,P 196).

ويرى (ذنيبات، 2006) أن التدقيق عملية منتظمة موضوعية للحصول على أدلة تتعلق بتأكيدات الإدارة الخاصة بالبيانات المالية، وتقييم هذه الأدلة بصورة موضوعية، ومن أجل التحقق من مدى مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة ثم توصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة. ومما يلاحظ على هذا التعريف أنه يركز على الأمور المهمة الآتية:

1– **إنه عملية منتظمة:** إذ إن عملية التدقيق عملية مخططة ومنطقية تتكون من خطوات محددة، إذ إنه ليس عملية ارتجالية.

2- **الحصول على أدلة وتقييمها بطريقة موضوعية:** وهذا يعني أن عملية التدقيق ينبغي أن تتم بشكل يؤدي إلى خدمة الأطراف ذات العلاقة دون التحيز لأي فئة سواء أكان ذلك من خلال عملية جمع الأدلة أم من تقييم النتائج.

3- **تأكيدات الإدارة:** تقوم الإدارة بإعداد البيانات المالية والمشتملة على قائمة المركز المـــالي، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وعنـــدما تقـــوم الإدارة بهذه العملية فهي تؤكد مسؤوليتها عن المعلومات المحتواة في هذه القـــوائم، وهـــي بالتالي تؤكد عدداً من الأمور والمسماة عادة تأكيدات الإدارة بشأن البيانات المالية، وهـــذه التأكيدات تشمل على ما يلي:

- **الوجود أو الحدوث:**

أي أن أصول والتزامات المنشأة موجودة وأن قيم هذه الأصول و الالتزامات الظـــاهرة في الميزانية ناتجة عن عمليات حدثت فعلاً، وهذا يعني أنها تؤكد أن البيانات المالية لا تحتـــوي على قيم غير حقيقة، وأن الحسابات يتم تضخيمها.

- **الاكتمال:**

والاكتمال يعني أن القوائم المالية تعكس جميع العمليات والحسابات التـــي حـــدثت دون استثناء، وبعبارة أخرى: أن الإدارة لم تقم بتخفيض أي بند من بنود القوائم المالية.

- **الحقوق والإلتزامات:**

ويقصد بذلك أن جميع الأصول الظاهرة في الميزانية المملوكة للمنشأة موضع التدقيق ، وأن جميع الالتزامات هي التزامات تخص هذه المنشأة.

- **التقييم والتوزيع (أو التخصيص):**

ويقصد بذلك أن جميع الحسابات الظاهرة في القوائم المالية قد سُجلت في القوائم المالية بقيمتها الصحيحة وحسب معايير المحاسبة الدولية.

- **الإفصاح والإظهار:**

ويقصد بذلك أن جميع الحسابات الظاهرة في القوائم المالية قد عُرضت في القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، وأنه قد أُفصح عن الأمور المهمة جميعها بشكل كافٍ ومناسب. وهذه التأكيدات ذات أهمية بالغة للمدقق؛ لأنه بناء عليها يقوم برسم خطة عمله من أجل جمع الأدلة الكافية والمناسبة التي تتعلق بهذه التأكيدات، ومن ثم إعطاء رأيه فيما يتعلق بعدالة القوائم المالية.

4- **التطابق مع المعايير:** ويقصد بذلك أن المدقق يقوم بالتأكد من مدى تطابق البيانات المالية والتأكيدات التي تقدمها الإدارة عن هذه البيانات مع معايير المحاسبة الدولية أو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومع القوانين والأنظمة ذات العلاقة.

5- **توصيل النتائج:** وهذا يعني أن عملية التدقيق تتمثل بتقييم النتائج التي توصل إليها، وإعداد تقرير بشكل مناسب من أجل توصيل هذه النتائج إلى الأطراف ذات العلاقة.

6- **الأطراف ذات العلاقة:** وهذا يشير إلى كل من يمكن أن يستخدم تقرير المدقق من الأفراد، والمنشآت، المساهمين، والمستثمرين، والإدارة، والدائنين، والمقرضين، والحكومة وغيرها.

(2-2) أهداف عملية التدقيق

إن الهدف من إجراء عملية التدقيق هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية ويتم تحقيق ذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدّة من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول بها. وفي حالة

معظم الأهداف العامة، يكون رأي المدقق حول ما إذا كانت البيانات المالية معروضة بشكل عادل من كافة النواحي الهامة، أو ما إذا كانت تنقل وجهة نظر صحيحة وعادلة وفقاً لإطار العمل. و إن عملية التدقيق مؤداة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ومتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة تمكّن المدقق من تكوين ذلك الرأي. (IFAC,2010,P 72).

ويمكن إجمالاً حصر الأهداف التقليدية للتدقيق بنواحٍ عدة : (الساعي،1991، ص 9)

1- التحقق من صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ودقتها وصدقها، ومدى الاعتماد عليها.

2- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

3- اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر من أخطاء وغش.

4- تقليل فرص الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.

5- طمأنة مستخدمي القوائم المالية ، وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.

6- تقييم نتائج أعمال المشروع فيما يتعلق بالأهداف المرسومة.

7- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

8- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع.

9- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضرائب.

(2-3) عملية تدقيق البيانات المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

كما ورد في المعيار 200 فإن البيانات المالية التي تخضع للتدقيق هي تلك البيانات الخاصة بالمنشأة التي تعدها إدارة المنشأة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة. ولا تفرض معايير التدقيق الدولية أي مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، ولا تسود على القوانين والأنظمة التي تحكم مسؤولياتهم. ومع ذلك فإنه يتم إجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على افتراض أن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يقرّون بتحمل مسؤوليات معينة أساسية لدى

إجراء عملية التدقيق، ولا تعفي عملية تدقيق البيانات المالية الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم.

ويتناول رأي المدقق حول البيانات المالية ما إذا كانت البيانات المالية معدّة من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية، ويعد هذا الرأي شائعاً في كافة عمليات تدقيق البيانات المالية ، وبالتالي يؤكد رأي المدقق على استمرار المنشأة في المستقبل أو الكفاءة أو الفعالية التي نفذت بها الإدارة شؤون المنشأة، ومع ذلك قد يقضي القانون أو النظام المعمول به في بعض المناطق أن يكون للمدقق آراء حول المسائل الخاصة الأخرى، مثل فعالية الرقابة الداخلية، أو توافق تقرير إداري منفصل مع البيانات المالية. وحيث إن معايير التدقيق الدولية تحتوي على متطلبات وإرشاد فيما يتعلق بمثل هذه المسائل إلى الحد الذي تكون فيه مرتبطة بتكوين رأي حول البيانات المالية، قد يتعيّن على المدقق تنفيذ عمل إضافي في حال تحمله لمسؤوليات إضافية من أجل توفير تلك الآراء.

وقد نصّ المعيار كذلك على أن يحدد القانون أو النظام مسؤوليات الإدارة ومسؤوليات المكلفين بالحوكمة فيما يختص إعداد التقارير المالية، ومع ذلك فقد يختلف نطاق هذه المسؤوليات أو الطريقة التي يتم توضيحها بها من منطقة لأخرى، ورغم هذه الفروقات يتم إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على افتراض أن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يقرّون ويدركون بأنهم يتحملون المسؤوليات الآتية:

أ- إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، حيث يكون مرتبطاً بالعرض العادل لهذه البيانات.

ب-الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة والمكلفون بالحوكمة ضرورياً للتمكن من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ.

ج- تزويد المدقق بما يلي :

1. الوصول إلى كافة المعلومات التي تعلم الإدارة والمكلفون بالحوكمة أنها مرتبطة بإعداد البيانات المالية مثل: السجلات، والوثائق، والوسائل الأخرى.
2. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المدقق من الإدارة والمكلفين بالحوكمة لهدف عملية التدقيق.
3. الوصول غير المقيد إلى أشخاص يعملون داخل المنشأة يؤدي إلى حصول المدقق على أدلة تدقيق منهم .

ويقتضي إعداد البيانات المالية من قبل الإدارة والمكلفين بالحوكمة ما يلي:

أ- تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في سياق أيّة قوانين أو أنظمة ذات علاقة .

ب- إعداد البيانات المالية وفقاً لذلك الإطار.

ج- تضمين وصف ملائم لذلك الإطار في البيانات المالية.

كما يقتضي إعداد البيانات المالية أن تمارس الإدارة الحكم المهني لدى إعداد التقديرات المحاسبية المعقولة، وأن تختار السياسات المحاسبية المناسبة وتطبقها ويتم تكوين هذه الأحكام في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

وقد يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار معين مصمم من أجل تلبية:

أ- احتياجات مجموعة واسعة من المستخدمين للمعلومات المالية المشتركة (أي البيانات المالية ذات الهدف العام).

ب- احتياجات مستخدمين محددين من المعلومات المالية (أي البيانات المالية ذات الهدف الخاص). (IFAC ,2010, P82).

ويشتمل إطار إعداد التقارير المالية المعمول به عادةً على معايير لإعداد تقارير مالية موضوعة من قبل هيئة وضع معايير مرخصة أو معترف بها، أو على متطلبات تشريعية أو تنظيمية. وفي بعض الحالات، قد يشتمل إطار إعداد التقارير المالية على كل من معايير إعداد التقارير المالية الموضوعة من قبل هيئة وضع معايير مرخصة أو معترف بها، والمتطلبات التشريعية أو التنظيمية، وقد توفر المصادر الأخرى توجيهاً حول تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، وفي بعض الحالات قد يشتمل إعداد التقارير المالية المعمول به على مصادر أخرى، أو قد يتألف من هذه المصادر فقط. وقد تتضمن هذه المصادر الأخرى ما يلي:

أ- البيئة القانونية والأخلاقية بما في ذلك القوانين والأنظمة وقرارات المحكمة والتزامات السلوك الأخلاقي المهني فيما يتعلق بالمسائل المحاسبية .

ب-التفسيرات المحاسبية المنشورة التي تتمتع بالسلطة المتفاوتة والصادرة عن هيئة وضع معايير أو هيئة مهنية أو تنظيمية.

ج-وجهات النظر المنشورة التي تتمتع بسلطة متفاوتة حول القضايا المحاسبية الناشئة والصادرة عن هيئة وضع معايير أو هيئة مهنية أو تنظيمية.

د- الممارسات العامة وممارسات القطاع المعترف بها على النطاق الواسع والشائع.

ه- المراجع المحاسبية.

وعندما تظهر تعارضات بين إطار إعداد التقارير المالية والمصادر التي قد يتم الحصول منها على توجيه حول تطبيق الإطار، أو بين المصادر التي تشمل إطار إعداد التقارير المالية، فإن المصدر الذي يتمتع بسلطة أقوى يسود على المصادر الأخرى.

ويشير المعيار إلى أن تحدد متطلبات إطار إعداد التقارير المالية شكل البيانات المالية ومحتواها ورغم أن الإطار لا يحدد كيفية المحاسبة أو الإفصاح عن كافة المعاملات أو الأحداث

إلا أنه ما يتضمن مبادئ كافية وواسعة النطاق يمكن استخدامها كأساس لوضع وتطبيق السياسات المحاسبية التي تتوافق مع المفاهيم ذات الصلة بمتطلبات الإطار، وإن بعض أطر التقارير المالية هي عبارة عن أطر للعرض العادل، بينما تعد الأطر الأخرى أطر امتثال. وعادة ما يتم تصميم أطر إعداد التقارير المالية التي تتضمن بشكل أساسي معايير إعداد التقارير المالية الموضوعة من قبل هيئة مرخصة أو معترف بها بوضع المعايير التي ستستخدمها المنشآت في إعداد البيانات المالية ذات الهدف العام من أجل تحقيق العرض العادل كالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

كما تحدد متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها ماهية مجموعة كاملة من البيانات المالية، وفي حال استخدام عدّة أطر تهدف البيانات المالية إلى توفير معلومات حول الوضع المالي، والأداء المالي، والتدفقات النقدية لمنشأة معينة. وفيما يتعلق بأطر العمل هذه، فإنها تشتمل على مجموعة كاملة من البيانات المالية على ميزانية عمومية، وبيان دخل، وبيان التغيرات في حقوق الملكية، وبيان التدفق النقدي والإيضاحات ذات العلاقة. وأما فيما يتعلق في بعض أطر إعداد التقارير المالية الأخرى، فقد يشكل بياناً مالياً مفرداً والإيضاحات ذات العلاقة مجموعة كاملة من البيانات المالية.

ويضع معيار التدقيق الدولي 210 متطلبات معينة، كما أنه يوفر إرشاداً حول إمكانية قبول إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، وكذلك يتناول معيار التدقيق الدولي 800 الاعتبارات الخاصة عن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار الهدف الخاص.

ونظراً لأهمية الإفتراض في إجراء عملية تدقيق معينة يتعين على المدقق الحصول على موافقة الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأن يقروا ويدركوا تحملهم لمسؤولياتهم شرطاً مسبقاً لقبول عملية التدقيق.

اعتبارات خاصة بعملية التدقيق في القطاع العام:

قد تكون أوامر التكليف بإجراء عملية تدقيق البيانات المالية الخاصة بمنشآت القطاع العام أوسع نطاقاً من تلك الأوامر الخاصة للمنشآت الأخرى. ونتيجة لذلك فقد يتضمن الافتراض المتعلق بمسؤوليات الإدارة الذي يتم إجراء عملية تدقيق للبيانات المالية في منشأة في القطاع العام بناء عليه مسؤوليات إضافية مثل: مسؤولية تنفيذ المعاملات، والأحداث وفقاً لقانون أو نظام أو سلطة أخرى.

تكوين رأي المدقق

يتعلق الرأي الذي يعبر عنه المدقق بما إذا كانت البيانات المالية المعدّة من كافة النواحي الهـــامة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، ومع ذلك سيعتمد تكوين رأي المدقق على إطار إعداد التقارير المالية المعـــمول به وعلى أي قانون أو نظام معمول به. وتتضمن معظـــم أطر إعداد التقارير المالية متطلبات متعلقة بعرض البيانـــات المالية حيث يتضمن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به بموجب هذه الأطر.

حيث يكون إطار إعداد التقارير المالية إطاراً للعرض العادل كما هو الحال عموماً في البيانات المالية ذات الهدف العام، يكون الرأي الذي تقتضيه معايير التدقيق الدولية حول ما إذا كانت البيانات المالية معروضة بشكل عادل من كافة النواحي الهامة، أو ما إذا كانت تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة. أما عندما يكون إطار إعداد التقارير المالية إطار امتثال فيكون الرأي المطلوب حول ما إذا كانت البيانات المالية معدّة من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار العمل. وما لم يذكر غير ذلك على وجه التحديد فإن الإشارة في معايير التدقيق الدولية إلى رأي المدقق تشمل كلا نوعي الرأي. (IFAC ,2010,P 80-84).

(4-2) تقرير المدقق

يمثل تقرير المدقق خطوة الذروة في عملية التدقيق، ولا تتم عملية تجميع أدلة الإثبات إلا بغرض التعبير عن رأي المدقق، وهذا الرأي هو هدف التدقيق المهيمن أو الحاسم، ولا يمكن التعبير عن الرأي إلا بعد أن يكون المدقق قد قدّر مخاطر عملية التدقيق وأكمل جميع إختبارات التدقيق. (حمّاد، 2004 ، ص 95-96).

ويعد التقرير هو المنتج النهائي لعملية التدقيق لذا يعرّف بأنه: " وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه. بهدف إبداء رأى فني محايد عن مدى دقة أو صحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق.(جمعة، 2000).

ولذلك يُعد التقرير الوسيط أو وسيلة الاتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح ومفهوم، وإيضاحها لمستخدميها الذين يهمهم الأمر. ومما سبق يتضح لنا أن التقرير يعد وسيلة هامة استناداً إلى الآتي:

1- إنه مستند موثوق فيه، ومطلوب لكافة الطوائف التي يهمها التعرف على الأداء المالي للمنشأة.

2- إنه الوسيلة ذات الفاعلية، لتقديم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات المنشأة والمحافظة على كيانها، وعلى علاقتها بالغير بالصورة التي تحقق إشباع حاجة مستخدمي معلومات التقرير بقدر الإمكان.

3- يترتب على تقرير مدقق الحسابات أموراً هامة تتخذها الجمعيـــة العامة للمساهمين ومن أهمها:

أ. اعتماد القوائم المالية الختامية للمنشأة أو تعديلها أو إلغائها.

ب. 0إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة أو عدم إبرائها.

ج. إقرار كيفية التصرف في الأرباح القابلة للتوزيع أو عدم إقرارها.

د. رسم سياسات المنشأة.

4- إن اعتماد المدقق الخارجي للقوائم المالية للمنشأة يعد أساساً لربط الضريبة على نتيجة أعمال المنشأة.

5- إن التقرير يعد مستنداً لتحديد مسؤولية المدقق جنائياً، وتأديبياً، ومدنياً.

6- إنه يمثل انعكاسات للمدى الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والتدقيق من الناحيتين العملية والعلمية، ومدى وفائها بحاجات المجتمع المتغيرة والمتطورة من المهنة.

7- إنه يجب أن تتوفر فيه شروط معينة من حيث الشكل والمحتوى؛ حتى يتحقق الغرض منه، فمن ناحية الشكل فيرى الكثير أن تقرير المدقق الخارجي يجب أن يكون مكتوباً، ومؤرخاً، وموضحاً به الفترة المالية محل التدقيق، وموقعاً عليه من المدقق مع بيان صفته، وأما من حيث المحتوى فإنه يحتوي على جزئين:

الجزء الأول: ويتضمن الحقائق الثابتة التي يقررها المدقق التي تمثل الإطار الذي تم في نطاقه عملية التدقيق.

الجزء الثاني: ويتضمن رأي المدقق، ويتم ذلك في ضوء المحددات الآتية:

أ- التشريعات السائدة.

ب-توصيات الهيئة والجمعيات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق.

ج- مسؤولية المدقق.

د- قرائن الإثبات على أساس الأختيار وأدلته.

(2-5) أنواع التقارير من حيث الرأي

ويرى (ذنيبات، 2006) أن أنواع التقارير من حيث الرأي هما :

1-التقرير المعياري

هو التقرير النظيف الذي يبين فيه المدقق أن البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة أو تظهر بعدالة من جميع النواحي المادية دون أن يكون هناك أي نوع من التحفظات أو التوضيحات الإضافية، وبشكل عام فإن المدقق يعطي هذا النوع من التقارير في حالة توفر الشروط الآتية:

1. إن جميع القوائم المالية التي يجب إصدارها حسب متطلبات المعايير والمتطلبات القانونية معدة وموقعة من الإدارة، وتشمل هذه القوائم قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية ،وقائمة التدفقات النقدية.
2. إن المدقق سيقوم باتباع معايير التدقيق بما فيها التأهيل العلمي، والعملي، والاستقلالية، وبذل العناية المهنية المعقولة، وأنه سيقوم بجمع الأدلة الكافية والمناسبة.
3. إن القوائم المالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.
4. لا يوجد هناك أي ظروف تستدعي تعديلات أو فقرات توضيحية.

مكونات التقرير المعياري

1. **عنوان التقرير:** أشارت معايير التدقيق الدولية إلى ضرورة اختيار عنوان واضح للتقرير يميز التقرير عن غيره، ويحتوي العنوان على عبارة تقرير مدقق الحسابات المستقل.
2. **الجهة التي يوجه إليها التقرير:** يوجه التقرير إلى الهيئة العامة في الشركات التي حددتها القوانين، وهي الشركات المساهمة العامة والمساهمة الخاصة، وذات المسؤولية المحدودة، وشركات التوصية بالأسهم، أما بقية الشركات، فيوجه التقرير إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق.
3. **فقرة المقدمة:** ويبين المدقق في هذه الفقرة أنواع القوائم المالية التي دققت والفترات المالية التي تغطيها هذه البيانات.
4. **فترة النطاق:** وتبين هذه الفقرة طبيعة عملية التدقق ونطاقها، ومحددات عملية التدقيق.
5. **فقرة الرأي:** وهي الفقرة الأهم في تقرير مدقق الحسابات، ويبين في هذه الفقرة رأيه في البيانات المالية، وفي ما إذا كانت تعطي صورة حقيقية وعادلة عن قائمة المركز المالي للمنشأة، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية.
6. **تاريخ التقرير:** يؤرخ التقرير بتاريخ انتهاء العمل الميداني، إذ إن هذا التاريخ يمثل انتهاء المدقق من جمع أدلة التدقيق، وهو بالتالي يعطي رأيه عن البيانات المالية وفقاً للأدلة التي جمعـــــــها.
7. **عنوان المدقق وتوقيعه:** يختم المدقق تقريره بعنوان مكتب التدقيق الذي يعمل فيه، ويقوم بالتوقيع باسم مكتب التدقيق.

2- التقرير غير المعياري (المعدّل)

وهو تقرير يقوم به المدقق بإضافة بعض التعديلات على التقرير المعياري، وبعبارة أخرى: عندما لا يتحقق أي من شروط التقرير المعياري وبناءً على نتائج التي يتوصل إليها

المدقق، فإنه قد يقوم بإصدار أنواع أخرى من التقارير بدلاً من التقرير المعياري النظيف، وقد يصدر تقريراً غير معياري على شكل تقرير نظيف مع فقرة شرح أو متحفظ أو معاكس، أو قد يمتنع عن إصدار الرأي.

ويمكن توضيح مقومات تقرير المدقق في المعيار 200 كما هو آتٍ:

1- يجب أن يكون تقرير المدقق على شكل نسخة خطية.

2- ينبغي أن يحمل تقرير المدقق عنواناً يدل بوضوح على أنه تقرير مدقق مستقل.

3- ينبغي أن يكون تقرير المدقق موجهاً إلى الجهة المعنية حسبما تقتضي ظروف العملية.

4- الفقرة التمهيدية:

ينبغي على الفقرة التمهيدية في تقرير المدقق :

أ. أن تحدد المنشأة التي يتم تدقيق بياناتها المالية.

ب. أن تذكر أن البيانات المالية قد تم تدقيقها.

ج. أن تحدد عنوان كل بيان تتألف منه البيانات المالية.

د. أن تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة ،والمعلومات التوضيحية الأخرى.

ه. أن تحدد التاريخ أو الفترة التي يغطيها كل بيان مالي تتألف من البيانات المالية.

5- مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية: ويصف هذا الجزء من تقرير المدقق مسؤوليات أولئك الأشخاص المسؤولين عن إعداد البيانات المالية، ولا تتعين الإشارة بشكل خاص في تقرير المدقق "الإدارة" بل ينبغي أن يُستخدم فيه المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني المعمول به في المنطقة المعينة.

6- ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على قسم يوسم بـــ "مسؤولية الإدارة [أو المصطلح الآخر المناسب] وهو يتعلق بالبيانات المالية ".

7- ينبغي أن يصف تقرير المدقق مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية، وينبغي أن يشتمل الوصف على توضيح أن الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به ، وعن الرقابة الداخلية حسبما تراه ضرورياً للتمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أو خطأ.

8- عندما يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار عرض عادل، عند توضيح مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية الوارد في تقرير المدقق يجب أن يشير ذلك إلى "إعداد تلك البيانات المالية وعرضها العادل" أو "إعداد بيانات مالية تعبّر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة"، حسبما يكون مناسباً في الظروف القائمة.

9- مسؤولية المدقق: يتوقف تقييم وتصديق كافة الجهات التي تستخدم التقارير المنشورة لمدقق الحسابات الخارجي المستقل على قدرته على تحمل المسؤولية، وكلما كان المدقق قادراً على تحمل مسؤوليته، زاد احترام هذه الجهات له، كما أن مدقق الحسابات يعرض على الشركات، والمنشآت، والطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية خدماته وخبراته وما يتصف به من كفاءة وقدرة على تحمل المسؤولية، بالإضافة لاستقلاليته وحيادته في ممارسة مهنته، وتعد القدرة على تحمل المسؤولية عنصراً هاماً بالنسبة لمدقق الحسابات؛ لأن قيامه بمسؤولياته يساعد في خدمة جهات عديدة تعتمد على نتائج أعماله.(جربوع، 1999، ص203-204).

وبناءً على أهمية مسؤولية المدقق فقد نص المعيار 200 على ما يلي:

أ- ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على قسم تحت عنوان " مسؤولية المدقق ".

ب- ينبغي أن يورد تقرير المدقق أن مسؤولية المدقق تكمن في التعبير عن رأي حول البيانات المالية مبنياً على عملية التدقيق.

ج-ينبغي أن يبين تقرير المدقق أن عملية التدقيق قد يتم إجراؤها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية كما ينبغي أن يوضح تلك المعايير التي تقتضي امتثال المدقق لمتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيطه وأدائه لعملية التدقيق من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية .

د- ينبغي أن يصف تقرير المدقق عملية تدقيق ما بأن يورد ما يلي:

1. تنطوي عملية التدقيق على أداء إجراءات معينة من أجل الحصول على أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية .
2. تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق ، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية , سواءً أكانت ناجمة عن احتيال أم خطأ. ولدى إجراء هذه التقييمات يأخذ المدقق بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية المرتبط بإعداد المنشأة للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في الظروف القائمة ، وليس بهدف التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة في الظروف التي تقع فيها على عاتق المدقق مسؤولية التعبير عن رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية فيما يختص بتدقيق البيانات المالية ينبغي أن يحذف المدقق العبارة التي تنص على اعتبار المدقق للرقابة الداخلية ليس لهدف التعبير عن رأي حول فعاليتها .
3. تتضمن عملية تدقيق ما تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي وضعتها الإدارة إلى جانب العرض الكلي للبيانات المالية.

10- عندما يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار عرض عادل، ينبغي أن يشير وصف عملية التدقيق الوارد في تقرير المدقق إلى " إعداد البيانات المالية وعرضها العادل" أو " إعداد

المنشأة للبيانات مالية تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة "، حسبما يكون مناسباً في الظروف القائمة.

11- ينبغي أن يذكر تقرير المدقق ما إذا كان المدقق يعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المدقق.

12- رأي المدقق:

أ) ينبغي أن يتضمن تقرير المدقق قسماً تحت عنوان "الرأي".

ب) عند التعبير عن رأي غير معدّل حول بيانات مالية معدّة وفقاً لإطار عرض عادل ينبغي أن يستخدم رأي المدقق إحدى العبارات الآتية تُعد التي تعتبر مكافئة من حيث المعنى، ما لم يقتضِ القانون او النظام غير ذلك:

1. تعرض البيانات المالية بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة، ..... وفقاً لـــ [إطار إعداد التقارير المالية المعمول به].
2. تعبر البيانات المالية عن وجهة نظر صحيحة وعادلة..... وفقاً لـــ [إطار إعداد التقارير المالية المعمول به].

13- عند التعبير عن رأي غير معدّل حول البيانات المالية معدّة وفقاً لإطار إمتثال، ينبغي أن يكون رأي المدقق حول إعداد البيانات المالية، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لـــ [إطار إعداد التقارير المالية المعمول به].

14- في حال كانت الإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في تقرير المدقق لا تعود إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية أو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادر عن مجلس معايير المحاسبة

الدولية في القطاع العام، فينبغي أن نحدد رأي المدقق بناء على بلد المنشأ لذلك الإطار المعمول به.

15- مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير:

أ. فإذا تناول المدقق مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير في تقرير المدقق حول البيانات المالية إضافةً إلى مسؤولية المدقق التي تقتضيها معايير التدقيق الدولية والمتمثلة في إعداد تقارير حول البيانات المالية، فينبغي تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقرير المدقق مع وضع عنوان فرعي لها "إعداد تقارير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى" أو غير ذلك حسبما يكون مناسباً وفقاً لمحتوى القسم.

ب. إذا احتوى تقرير المدقق على قسم منفصل حول المسؤوليات الأخرى المتعلقة بإعداد التقارير فينبغي وضع العناوين والبيانات والتوضيحات المشار إليها تحت العنوان الفرعي "إعداد تقارير حول البيانات المالية" وينبغي أن يتبع القسم الذي يحمل عنوان "إعداد تقارير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى" القسم الذي حمل عنوان "إعداد تقارير حول البيانات المالية".

16- توقيع المدقق: ينبغي التوقيع على تقرير المدقق.

17- تاريخ تقرير المدقق: ينبغي وضع تاريخ لتقرير المدقق لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة؛ ليستند إليها رأي المدقق حول البيانات المالية، بما في ذلك الأدلة على:

أ. إعداد كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة.

ب. تأكيد الأشخاص الذين يتمتعون بسلطة معترف بها على تحملهم مسؤولية تلك البيانات المالية.

18- عنوان المدقق: ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على اسم الموقع الكائن في المنطقة التي يمارس فيها المدقق عمله. (IFAC,201.00,P 658-661).

يمكن تصنيف التقارير التي يعدّها مدقق الحسابات وفقاً لثلاثة أسس وهي:

1- الغرض من التقرير، إذ يتم التمييز بين التقرير العام والتقرير الخاص.

2- التفصيلات التي يتضمنها التقرير إذ يتم التمييز بين التقرير المختصر والتقرير المطوّل.

3- الموقف الذي يتبناه مدقق الحسابات في تقريره، إذ يمكن التمييز بين التقرير النظيف، والتقرير المتحفّظ، والتقرير المعاكس، وتقرير التنحي أو الامتناع عن إبداء الرأي. (الصحن وآخرون، 2000،ص 391).

وفي ما يلي شرح لأنواع من هذه التقارير:

أ- التقريري العام والخاص :

ويقصد **بالتقرير العام** ذلك التقرير الذي يعدّه مدقق الحسابات ويتم استخدامه من قبل جميع الأطراف الخارجية ومن ذوي المصلحة للمنشأة التي يخصها هذا التقرير، وهو ينطوي على رأي عام في القوائم المالية لهذه المنشأة، وينشر نشراً عاماً من خلال الصحف اليومية، وفقاً لمتطلبات قانونية معينة.

ويقصد **بالتقرير الخاص** هو التقرير الذي يعدّ لإبداء رأي خاص في مجال أو جانب معيّن، ومثل هذه التقارير لا تخضع لمتطلبات النشر العام كما هو في حالة التقرير العام، ومن الأمثلة عليه:

1. التقارير التي تعد عن القوائم المالية للمشروعات التي لا تهدف للربح .
2. التقارير التي تعد عن القوائم المالية الخاصة بمشروعات تحتفظ بحساباتها على أساس نقدي.

ب-التقرير المختصر والتقرير المطوّل:

التقارير المختصرة: وهو النوع شائع الاستخدام، ويطلق عليه بعضهم " تقرير الميزانية" ويتضمن هذا التقرير الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات فيما يتعلق بدفاتر الشركة وحساباتها، والقوائم الختامية التي تعدّها الإدارة عن نتائج أعمال الشركة خلال الفترة المالية محل التدقيق، وعن المركز المالي للشركة في نهاية هذه الفترة.

التقارير المطوّلة: وهي تتضمن التقارير التي تعد لأغراض خاصة مثل: التقرير الخاص بشرح وبيان الأخطاء التي اكتشفها المدقق خلال عملية التدقيق، والتوصيات بإجراء أي تعديلات في النظام المحاسبي لغرض رفع كفاءته لتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية الموجودة.(الصبان 2001، ص161).

ج- أنواع الآراء:

الرأي النظيف: يمثل الرأي النظيف رأياً إيجابياً لعدالة القوائم المالية المدققة وإعدادها وفقاً للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وحتى يعطي المدقق رأياً نظيفاً لابد من توفر الشروط الآتية:

1. لا توجد أي قيود على نطاق التدقيق أو قيود مفروضه من العميل أو غير ذلك تكون قد أعاقت المدقق عن جميع أدلة إثبات كافية ومناسبة.
2. ألا تحتوي القوائم المالية أو المرفقات والإفصاحات الملحقة بها على أي خروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ويعبر الرأي غير المقيد للتدقيق عن اعتقاد المدقق بأن القوائم المالية معروضة بعدالة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويستخدم عبارات وألفاظاً مثل "تعرض بعدالة" ومعناها أنها خالية من التحريف الجوهري ومثل "طبقاً لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها" ومعناها أن العدالة جاءت نتيجة تقييم القوائم المالية في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. (حماد ،2004،ص102-103).

(2-6) عناصر التقرير

يجب أن يتكون تقرير مدقق الحسابات من العناصر الآتية:

1- أن المدقق قد حصل على المعلومات والبيانات والإضاحات التي رآها ضرورية لأداء عمله.

2- أن الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات منظمة وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها والمعتمدة محلياً.

3- أن إجراءات التدقيق التي قام بها المدقق تُعد كافية برأيه لتشكيل أساس معقولٍ لإبداء رأيه حول المركز المالي ، ونتائج الأعمال ، والتدفقات للشركة وفقاً لقواعد التدقيق المتعارف عليها.

4- أن البيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة الموجه للهيئة العالمة تتفق مع قيود الشركة وسجلاتها.

5- مخالفات نظام الشركة وقانون الشركات الواقعة خلال السنة التي قدم التقرير عنها.

6- أن يبدي مدقق الحسابات رأيه النهائي في الميزانية، وحساب الأرباح، والخسائر للشركات بإحدى التوصيات الآتية:

أ. المصادقة عليها بصورة مطلقة .

ب. المصادقة عليها مع التحفظ، وبيان أسباب هذا التحفظ وأثره المالي على الشركة.

ج. عدم المصادقة عليها وردها إلى مجلس الإدارة، وبيان الأسباب الموجهة لرفض المصادقة على الميزانية. (ديوان المحاسبة، 2001، ص 26-27).

(2-7) الأهداف الكليّة للمدقق

يتطلب من المدقق التعبير عن رأيه، وإعطاء رأيه حول تقييم الإدارة لمدى فاعلية السيطرة الداخلية للشركة على عملية وضع التقارير المالية، ويجب أن يقوم المدقق بإعداد وأداء

عملية التدقيق من أجل الحصول على الضمانات المعقولة فيما إذا كانت الرقابة الداخلية للشركة على عملية وضع التقارير المالية هي عملية فاعلة، ومن الجوانب المادية جميعها.

ويجب أن يقوم المدقق الذي يعبّر عن رأيه حول مدى فاعلية تقييم الشركة حول السيطرة الداخلية للشركة على عملية وضع التقارير بتدقيق البيانات المالية المصاحبة، والمعلومات التي يتم الحصول عليها خلال عملية، نسبية وذات علاقة في تحديد فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.

وتكون فاعلية السيطرة الداخلية على عملية وضع التقارير المالية موجودة وحاضرة عندما لا تكون هناك أي جوانب ضعف ماديّة ،ويجب أن يحصل المدقق على الضمانات الكافية حول عدم وجود أي ضعف مادي للسيطرة الداخلية على عملية وضع التقارير المالية، ويصل المدقق لهذا الهدف من خلال الحصول على الدلائل الكافية وتقييمها. (Anique , 2006, P6).

ولدى إجراء عملية تدقيق للبيانات المالية، فإن الأهداف الكلية للمدقق، تتلخص فيما يلي:

1- الحصول على تأكيد معقول حولّ ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء أكانت ناجمة عن احتيال أم خطأ، مما يمكن المدقق من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معدّة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار معمول به لأعداد التقارير المالية.

2- الإبلاغ عن البيانات المالية، والاتصال بشأنها حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية. (IFAC,2010, P74).

(2-9) الخصائص الرئيسة لجودة تقرير مدقق الحسابات:

لقد أوضحت إحدى اللّجان التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية أن الخصائص الرئيسة التي ينبغي على المدقق مراعاتها عند إعداده لتقرير التدقيق حتى يحقق الهدف المنشود منه تتمثل في الآتي:

1- عدم التحيز (الصدق والأمانة).

2- تجنب استخدام المصطلحات الغامضة (الصراحة والوضوح).

3- تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه.

4- توضيح الإجراءات والخطوات التي قام بها المدقق عند تدقيقه للبنود ذات الأهمية القصوى، والنتائج التي توصل إليها مع بيان المعايير التي استخدمها للوصول إلى الرأي حتى يمكن للغير تحديد درجة اعتمادهم على ما هو معروض أمامهم.

5- الوقت المناسب (عدم تأخر نتائج التدقيق).

(2- 10) المستفيدون من تقرير المدقق:

يعتمد الكثيرون عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على علاقاتهم بالمنشآت ومعرفتهم بها، ومن ثم فإنهم يركزون اهتماماتهم نحو المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية، وتأسيساً على ما سبق فإن معلومات التقارير المالية تستخدمها أطراف عديدة تشمل كلاً من الملاك، والمقرضين، والموردين، والمستثمرين المحتملين، والدائنين، والموظفين، والإدارة.

ويهتم المستثمرون المحتملون بالمعلومات المالية التي تتعلق بشكل مباشر بالمنشأة من ناحية قدرتها على توليد تدفقات نقدية جيدة، ولذلك فإن قراراتهم تتعلق بالمبالغ والتوقيتات المتعلقة بالتدفقات النقدية المتوقعة؛ وبالنسبة للمستثمرين والمقرضين والموردين والموظفين، فإن المنشأة هي مصدر النقدية لهم في تشكيل توزيعات أرباح أو فوائد وربما في شكل زيادة الأسعار السوقية للأسهم، ولذلك فإن هؤلاء الأفراد يستثمرون النقد في المنشأة أو يقدمون السلع والخدمات للمنشأة نتيجة توقعاتهم في الحصول على نقد مقابل ما يقدمونه، وهو الشيء الذي يجعل للاستثمار قيمة. (Hendriksen , 1992, P 504)

(2–11) العلاقة بين رأي المدقق وقرارات الاستثمار

يعد الاستثمار من أكثر أشكال النشاط الاقتصادي حضورا وإثارة للاهتمام من قبل الدارسين، والمهتمين، متخذي القرارات الاقتصادية؛ وذلك لما يلعبه من دور مهم وركن رئيسي من أركان الحياة الاقتصادية وباعتباره سجلاً هاماً لا غنى عنه في تحقيق أدنى درجات التطور والتنمية الإقتصادية في الدول المختلفة.

وعلاوة على ما سبق فإن الدول النامية تعول عليه في حل الكثير من المشكلات التي تعاني منها، مثل: الفقر، والبطالة، التنمية الاقتصادية المعتمدة على الاستثمار، فكان لا بد من وضع المعايير والقوانين التي تساعد على زيادة الاستثمارات، وزيادة ثقة المستثمرين في المناخ الاستثماري الموجود في مختلف دول العالم، فكانت من أهم هذه القوانين هي إجبار الشركات الاستثمارية على تدقيق قوائمها المالية وإبداء رأي المدقق الفني المحايد و المعبّر عن صدق وعدالة القوائم المالية بأنها أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. مع العلم أن هذه القوائم هي المصدر الأساسي للمستثمر للحصول على المعلومات التي تسهم في عدد من الأمور وهي :

1. تقييم مقدار السيولة الموجودة داخل المنظمة أو الشركة.
2. تقييم أداء الإدارة في إدارة أصولها.
3. مدى كفاءة الإدارة في تقليل مخاطر السيولة الزائدة فيها.
4. مقدار الربحية الذي تحققه الشركة من نشاطها التشغيلي.
5. تقييم مقدرة الشركة على سداد ديونها.
6. تقييم المركز الانتمائي لهذه الشركة.
7. دراسة الجهات الممولة لهذه الشركة.
8. ترشيد القرارات الاستثمارية للمستثمرين.

ومن هنا كان لا بد من زيادة الثقة والاطمئنان لدى هذا المستثمر على القوائم المالية وزيادة ثقته بالمدقق في عملية استقلال المدقق، فالوجود الفعلي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الأمر ذاته، إذا شك مستخدمو القوائم المالية في استقلال المدقق، فإن آراءهم لا تكون ذات قيمة راجعة على قرار الاستثمار، ثم لا تكون هناك حاجة لخدمات المدققين، ولكي يثق مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين، فإن على هؤلاء تجنب العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلالهم، ويجب على المراجع الاحتفاظ بمظهر الاستقلال فضلاً عن احتفاظه عن استقلاله الذهني.

وقد أصدر المعيار تشريعات تحكم سلوك مهنة التدقيق واحترام المدقق لقواعد السلوك المهني تجاه عميله وزملائه بالمهنة، والطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين، والدائنين، والبنوك، ومؤسسات الإقراض الذي سوف يؤدي إلى زيادة درجة الثقة والاعتماد على البيانات المالية. ولهذا فالرأي سوف يبديه المدقق سواء أكان هذا الرأي رأياً نظيفاً أم رأياً متحفظاً أم رأياً معاكساً أو امتناع المدقق عن إبداء رأيه.

واستجابة لما تقدم، فقد عدّل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي معيار التدقيق الدولي (700) المعدّل والموسوم بـــ: تقرير المدقق المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام، وفيما يلي عرض لأهم التغيرات في نموذج التقرير الدولي المعدّل (جمعة، 2008، ص4) كما يلي:

1- العنوان الرئيسي: تقرير مدقق تم إضافة مصطلح المستقل.

2- العنوان الفرعي الأول: تقرير حول البيانات المالية يجب أن يكتب في حالة عدم تطبيق ، العنوان الفرعي الثاني: تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية والموجود في نهاية تقرير المدقق أي الرأي.

3- فقرة المقدمة: تم إضافة ملخص للدراسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

4- فقرة مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية (جديدة): نقلت العبارة الخاصة بها من فقرة المقدمة وأضيفت للفقرة الجديدة مع إضافة العبارات الآتية :

أ. إن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية .

ب. التصميم والتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ.

ج. اختيار سياسات محاسبية مناسبة وتطبيقها.

د. عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

5- نقلت العبارة الخاصة بها من فقرة المقدمة وأضيفت للفقرة الجديدة مع إضافة عبارات جديدة.

6- فقرة الرأي لم تعدّل .

7- التقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى (جديد): يختلف شكل هذا القسم ومضمونه عن تقرير المدقق، وسوف يعتمد كثيراً على طبيعة المدققين الأخرى ومسؤولياتهم.

(2–12) مقارنة التغيرات التفصيلية في نموذج تقرير التدقيق المعدل بالنموذج قبل التعديل

الجدول (2–1)

عناصر التقرير	النموذج المعدّل	النموذج قبل التعديل	
	إضافة / تعديل	حذف / نقل	تعديل / بدون تعديل
العنوان	– يجب أن يكون لتقرير المدقق عنوان يدل بشكل واضح على أنه تقرير مدقق المستقل.		يجب أن يحتوي تقرير المدقق على العنوان المناسب له
المرسل إليه	– يجب أن يوجه تقرير المدقق حسبما تتطلبه ظروف العلمية.	التكليف بالتدقيق والأنظمة المحلية (حذف)	يجب أن يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف التكليف بالتدقيق والأنظمة المحلية.
الفقرة التمهيدية	عبارة تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحية التفسيرية الأخرى	– يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن إعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة (نقل إلى فقرة مسؤولية الإدارة) – وتصريحاً بأن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي بالبيانات المالية استناداً على عملية التدقيق (نقل إلى فقرة مسؤولية المدقق).	– يجب أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية للمنشأة الخاضعة للتدقيق ، بما في ذلك التاريخ والفترة المغطاة بالبيانات المالية (بدون تعديل).
مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية	يجب أن يبين رأي المدقق أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وأن هذه المسؤولية تشمل ما يلي: (أ) تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الإحتيال أو الخطأ.		

	(ب)اختيار السياسات المحاسبية الهامة وتطبيقها. (ج) عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.		
مسؤولية المدقق (النطاق سابقاً)	– يجب أن يبين تقرير المدقق أن مسؤولية المدقق هي إبداء رأي حول البيانات بناء على التدقيق. – يجب أن يبين تقرير المدقق أنه تم إجري التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية. – يجب أن يوضح تقرير المدقق كذلك أن هذه المعايير تتطلب أن يتمثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية. – وأن على المدقق تخطيط وأداء التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية. – يجب أن يصف تقرير المدقق عملية التدقيق ببيان أن : * التدقيق يتضمن أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية. ** الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء أكانت بسبب الإحتيال أو الخطأ. وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطرة على المدقق أخذ الاعتبار الرقابة الداخلية		– يجب أن يصف تقرير المدقق نطاق التدقيق، وذلك بالنص على أن عملية التدقيق قد تم إنجازها وفقاً للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، وكما هو ملائم (تعديل). – يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن عملية التدقيق قد خُطط لها ونفذت لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة (بدون تعديل). – يجب أن يصف تقرير المدقق عملية التدقيق بأنها قد تضمنت: *فحصاً،على أساس الاختبار (حذف)، لأدلة تؤيد مبالغ وإفصاحات البيانات المالية، وتقييم المبادئ (حذف) المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية؛ تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد البيانات المالية؛ وتقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل. * يجب أن يتضمن التقرير بياناً من المدقق بأن عملية التدقيق (حذف) قد وفرت

	الخاصة بإعداد المنشأة و عرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة، وفي الحالات عندما يكون على المدقق مسؤولية إبداء الرأي حول فاعلية الرقابة الداخلية بالاقتران مع تدقيق البيانات المالية ، فإن على المدقق حذف العبارة التي مفادها أن اعتبار المدقق للرقابة الداخلية ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية. *** التدقيق يشمل كذلك تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ، ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة، وكذلك العرض الشامل للبيانات المالية. – يجب أن يبين تقرير المدقق أن المدقق يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.		أساساً معقولاً للرأي الذي تم إبداءه.
رأي المدقق	– يجب إبداء رأي غير متحفظ عندما توصل المدقق إلى أن البيانات المالية تعطي رأياً صحيحاً وعادلاً أو أنها معروضة بعدالة، في كافة النواحي الجوهرية، حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق (نقل من تقرير المدقق). – عند إبداء رأي متحفظ يجب أن تبين فقرة الرأي في تقرير	– إضافة لإشارته، أينما كان مناسباً، فيما إذا كانت البيانات المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية (نقل إلى فقرة المسؤولية الأخرى لإعداد التقارير).	–إن فقرة الرأي في تقرير المدقق يجب أن تنص وبشكل واضح على إطار التقارير المالية التي تم استخدامها لإعداد البيانات المالية (ويتضمن تعريف الدولة المعدة لإطار التقارير المالية استخدامه إذا كانت غير معايير المحاسبة الدولية) (تعديل).

	المدقق رأي المدقق بأن البيانات المالية تعطي رأياً صحيحاً وعادلاً أو تعرض بعدالة، من جميع النواحي الجوهرية، حسب إطار إعداد التقارير المالية المنطبق (ما لم يطلب المدقق حسب القانون أو الأنظمة استخدام صياغة مختلفة بشأن الرأي، وفي هذه الحالة يجب استخدام الصياغة التي تم التوصية بها). -عندما لا تستخدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أنها إطار إعداد التقارير المالية ، فإن الإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية في صياغة الرأي يجب أن تحدده الاختصاص أو بلد إطار إعداد التقارير المالية.		ويجب أن ينص التقرير المدقق بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعبرّ بصورة صحيحة وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقاً لإطار التقارير المالية.
المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير	عندما يتناول المدقق مسؤوليات إعداد تقارير أخرى ضمن تقرير المدقق حول البيانات المالية، فإنه يجب تناول مسؤولية إعداد التقارير الأخرى في جزء منفصل في تقرير المدقق يأتي بعد فقرة الرأي.		
توقيع المدقق	يجب أن يكون تقرير المدقق موقعاً (مع الشرح).		يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق او بالإسم الشخصي للمدقق أو بكليهما، وحسبما هو مناسب (بدون تعديل).
تاريخ تقرير المدقق	يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير حول البيانات المالية في تاريخ ليس أبكر من التاريخ الذي حصل		يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق (تعديل).

	فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليبني عليها الرأي حول البيانات المالية -يجب أن تشمل أدلة التدقيق الكافية والمناسبة أدلة على أنه تم إعداد المجموعة الكاملة للبيانات المالية وأن الذين لهم صلاحية متعرف بها أكدوا أنهم يتحملون مسؤوليتها.		
عنوان المدقق	-يجب أن يسمى التقرير الموقع في البلد أو الاختصاص الذي يمارس فيه المدقق		-يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسئول عن عملية التدقيق.
تقرير المدقق	-يجب أن يكون تقرير المدقق كتابة.	-يجب إبداء رأي نظيف في حالة استنتاج المدقق بأن البيانات المالية تعبّر بصورة صحيحة وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقاً لإطار التقارير المالية المعين (نقل إلى فقرة رأي المدقق).	

(2- 13) مقارنة بين نموذج تقرير التدقيق قبل التعديل وبعده :

نموذج التقرير قبل التعديل:

تقرير المدقق

لقد قمنا بتدقيق الميزانية المرفقة للشركة (أ، ب،ج) كما في 12/31/**20 وبيانات الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ. أن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة، وأن مسؤوليتنا عن إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية مستندين إلى تدقيقنا لها.

لقد قمنا بالتدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق (أو يشار إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة). أن هذه المعايير تتطلب بأن نقوم بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لغرض الحصول على تأكيد معقول حول البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة.وتتضمن

عملية التدقيق فحصاً للأدلة ،على أساس الاختبار التي تؤيد المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية، كذلك تتضمن عملية التدقيق تحديد المبادئ المحاسبية المستعملة والتقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة، بالإضافة إلى تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل وإننا نعتقد بأن عملية تدقيقنا قد وفرت أساساً معقولاً لإبداء رأينا.

وبرأينا فإن البيانات المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي) عن المركز المالي للشركة كما في 31/12/**20 ونتيجة نشاطها للسنة بذات التاريخ ووفقاً لـــــــ... (والتزاماً ب ...).

التاريخ

المدقق

العنوان

نموذج التقرير بعد التعديل:

تقرير المدقق المستقل

(المرسل إليه المناسب)

(تقرير حول البيانات المالية) (إن العنوان الفرعي "تقرير حول البيانات المالية " ضروري لا يكون العنوان الفرعي الثاني " تقرير حول المتطلبات القانونية التنظيمية الأخرى " مطبق).

لقد قمنا بتدقيق البيانات المرافقة لشركة أ ب ج والتي تشمل الميزانية العمومية كما في 31/12/**20 وبيان الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي للسنة المنتهية عندئذ وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

(مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية)

إن الأدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،وتشمل هذه المسؤولية تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الغش أو الخطأ واختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة وعمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

(مسؤولية المدقق)

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا وقد قمنا بإجراء التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية وهذه المعايير تتطلب أن نمتثل لمتطلبات أخلاقيات المهنة

وأن نخطط ونجري التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

يتضمن التدقيق أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء بسبب الغش أو الخطأ وعن إجراء هذه التقييمات للمخاطرة فإن على المدقق اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة، ويشمل التدقيق كذلك تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة وكذلك تقييماً للعرض الشامل للبيانات المالية.

إننا نعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا الخاص بالتدقيق.

(الرأي)

في رأينا أن البيانات المالية تعطي رأياً صحيحاً وعادلاً لـِ (أو "تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية ") المركز المالي لشركة أ ب ج كما في 12/31/**20 وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

(التقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى)

فقد يختلف شكل ومضمون هذا الجزء من تقرير المدقق اعتماداً على طبيعة مسؤوليات المدقق الأخرى الخاصة بإعداد التقارير المالية.

(توقيع المدقق)

(تاريخ تقرير المدقق)

(عنوان المدقق)

(2-14) الدراسات السابقة

قام الباحث بالاطلاع على الكثير من الأدبيات والدراسات التي ناقشت موضوع الدراسة الحالية، ومن هذه الدراسات ما يلي:

الدراسات باللغة العربية

- دراسة رشيد، (1999)، **بعنوان: أهمية المعلومات المحاسبية ومدى كفايتها لخدمة قرار الاستثمار في الأوراق المالية (دراسة تحليلية لسوق الأوراق المالية بدولة الكويت).**

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهم المعلومات المحاسبية التي تؤثر على اختبارات المستثمرين من بين بدائل الاستثمار في الأسهم في سوق الكويت للأوراق المالية، والتعرف على تفصيل المستثمرين والوسطاء الماليين للمعلومات المحاسبية مقارنة بالمعلومات غير المحاسبية، ومن أجل تحديد أهم العوامل المؤثرة على القيمة السوقية في سوق الكويت للأوراق المالية.

وقد كان مجتمع الدراسة فئتين هما فئة المحللين وفئة المستثمرين في سوق الكويت للأوراق المالية. وقد توصل الباحث إلى عدد من النتائج كان من أبرزها أن لفئة المستثمرين اهتماماً أكبر بالقيم السوقية للسهم والعوائد المتوقعة والمعلومات غير المحاسبية مقارنة بغيرها من المحللين الماليين، إلا أن كلا الفئتين تؤكدان على عدم كفاية المعلومات المحاسبية المنشورة، وبالأخص فيما يتعلق بالأرقام الخاصة بالتنبؤ، مما يؤكد أهمية نشر هذه المعلومات المالية الدورية وتثبيت مفاهيم المؤشرات المالية للمتعاملين بسوق الأوراق المالية بدولة الكويت.

- دراسة عمري، (2003)، **بعنوان: فجوة التوقعات بين المستثمرين ومدققي الحسابات في الأردن.**

لقد هدفت هذه الدراسة إلى:

- تحديد فجوة التوقعات بين المدققيـــــــن والمستثمريـــن في الأردن، فيما يتـــعلق بواجبـــات المـــدقق ومسؤولياته فيما يتعلق بالاستقلاليـــــة نحو الشركـــة المـــدقق عليهـــا وبـــصدق الأرقام المحاسبية الواردة في القوائم المالية وتقييم قدرة الـــشركة علـــى الاستمـــــرارية، واكتشاف التضليل في القـــــوائم المالية ، ومستوى الإفصاح ودرجته الواجب توفرة فـــي القوائم المالية.
- التعرف علـــى أي من فئات المستثمرين (أفراد، وسطاء ماليين، موظفي، وحدات الاستثمار في البنوك) له الأثر الأكبر على فجوة التوقعات بينه وبين المدققين.
- وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج الآتية:
- تركزت فجوة التوقعات حول استقلالية المدققين ،إذ إن بقاء مكتب التدقيق فترة طويلة دون تغيير من قبل الشركة يؤثر سلباً على استقلالية المدقق.
- لا يشك المستثمرون في القدرات المهنية والعلمية لمدققي الحسابات الأردنيين بالإضافة إلى ذلك لا يشك المستثمرون في محاولة قيام المدقق بواجباته ومسؤولياته نحو القوائم المالية.
- إن المستثمرين يعدون حدوث خطأ أو غش أو فشل للشركة مسؤولية مشتركة بين المدقق وإدارة الشركة.
- عدم وجود فجوة توقعات بين المدققين والمستثمرين حول واجبات المدقق ومسؤولياته نحو مستوى الإفصاح الواجب توفره في القوائم المالية ودرجته.

- دراسة شويات، (2004)، **بعنوان: مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين.**

وقد سعت هذه الدراسة إلى تحقيق عدة أهداف رئيسة يمكن تلخيصها بالنقاط الآتية:

- التعرف على نظرة المدققين حول مسؤوليتهم عن تقييم قدرة العملاء على الاستمرار في الأردن.
- التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين في الأردن بمعايير التدقيـــق الدولـــي.
- التعرف فيما إذا كانت هناك فروقات ذات دلاله إحصائية بين وجهة نظر مدقـــقي الحسابات القانونيين والمدريرين الماليين.

وقد توصلت هذه الدراسة للنتائج الآتية:

- هناك وعي غير كافٍ لدى عدد من المدققين فيما يتعلق بواجباتهم، ومسؤولياتهم اتجاه تقييم قدرة العملاء على الاستمرار.
- إن مدقق الحسابات في الأردن يتحمّل جزءاً من مسؤولية تقييم قدرة العملاء على الاستمرار على اعتبار أنَّ ذلك يقع ضمن عمله الرئيسي.
- عدم توفر إرشادات نستطيع من خلالها الحكم بشكل موضوعي عمّا إذا كان مدقق الحسابات قد أخل فعلاً بمفهوم العناية المهنية الواجبة والمعقولة.

– دراسة سويطي، (2006)، **بعنوان: تطوير أنموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمه العامة وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي.**

وقد هدفت هذه الدراسة إلى تطوير أنموذج لتعزيز دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، من أجل تدعيم فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي ، والذي بدوره يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق وزيادة مصداقية البيانات المالية المنشورة حتى تعزز ثقة المجتمع المالي في هذه البيانات.

وقد تكون مجتمع الدراسة من الفئات ذات العلاقة بلجان التدقيق التي تتأثر بالمهام والمسؤوليات التي تقوم بها هذه اللجان في الشركات المساهمة العامة الأردنية التي قامت بتشكيل

لجان تدقيق لعام (2005) حيث كان أعضاء هذه اللجان (183)شركة مساهمة عامة، وتشمل فئات العينة كلاً من والعاملين والمديرين الماليين ومديري التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين الذين يقومون بتدقيق حسابات هذه الشركات.

أما أهم النتائج التي أسفرت عنها الدراسة فهي:

- تقوم جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية في قطاع البنوك وشركات التأمين بتشكيل لجان تدقيق تصل إلى 100% في حين وصلت النسبة في شركات الخدمات إلى عام (2005) إلى 85% من مجموع شركات هذا القطاع المدرجة في بورصة عمان ، بينما زادت هذه النسبة عن 78% من مجموع الشركات الصناعية المدرجة بالبورصة. أما النسبة الإجمالية للشركات التي شكلت لجان تدقيق فقد وصلت إلى 75% من مجموع الشركات المساهمة العامة الأردنية المسجلة في وزارة الصناعية والتجارية الأردنية.
- لا تتوفر في لجان التدقيق المُشَكلة حاليا في الشركات المساهمة العامة الأردنية المتطلبات الأساسية لممارسة دورها بفاعلية، وأنها شكلت في أغلب الأحيان من أجل استيفاء متطلبات قانونية وليست لتأدية مهام جوهرية.

– دراسة نوايسة، (2006)، **بعنوان: العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات : دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجين في الأردن**

وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن ،وذلك من خلال تحليل متغيرات الدراسة البالغة خمسة متغيرات مستقلة، وهي (1) أهمية جودة تدقيق الحسابات، (2) العوامل المتعلقة بإجراءات العمل الميداني، (3) العوامل المرتبطة بأتعاب المدققين، (4) العوامل المتعلقة بتنظيم

مكتب التدقيق، (5) العوامل المتعلقة بفريق التدقيق، وبيان أثرها على جودة التدقيق وتقديم التوصيات حول رفع مستوى أداء المهنة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق (80.20%) وأن أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق (74.4%) على حين أن أقل ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب(64.6) كما لا يوجد تأثير ذوي دلالة إحصائية على جودة التدقيق فيما يتعلق بحجم المكتب والتنوع في الخدمات التي يؤديها للعميل.

- دراسة قرعان، (2007)، **بعنوان: أثر رأي مدقق الحسابات القانوني الأردني على قرارات الإستثمار(دراسة ميدانية).**

هدفت هذه الدراسة الى قياس أثر رأي مدقق الحسابات القانوني على قرارات الاستثمار وكان مجتمع الدراسة مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر دال إحصائي لرأي مدقق الحسابات القانوني الأردني في تقريره على قرارات الاستثمار وذلك على النحو الآتي:

- وجود أثراً إيجابي ودال إحصائياً للرأي النظيف لمدقق الحسابات القانوني الأردني في تقريره على قرارات الاستثمار، إذ بلغت النسبة المئوية (47%).
- وجود أثراً إيجابي ودال إحصائياً للرأي المتحفظ لمدقق الحسابات القانوني الأردني في تقريره على قرارات الاستثمار، إذ بلغت النسبة المئوية (43%).
- وجود أثراً سلبي لمدقق الحسابات القانوني الأردني العكسي في تقريره على قرارات الاستثمار، إذ بلغت النسبة المئوية (73%).

الدراسات باللغه الإنجليزية

- دراسة (Sowlash Segdem , 1989) **بعنوان :**

Investors Dimentions in the Arab Financial Market of Jordan, Kuwait and Egypt.

لقد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى اعتماد المستثمر المؤسسي والمستثمر الفرد على القوائم المالية المدققة بما يحتوي على معلومات محاسبية على اتخاذ القرارات الاستثمارية، ومدى تجانس بين وجهتي نظر الفئتين والأغراض التي يسعون إلى تحقيقها في أسواق المال العربية في كل من الأردن والكويت ومصر .

ومن أهم النتائج التي تم توصل إليها:

1- يعد المستثمر المؤسسي أكثر إدراكاً من المستثمر الفرد، لامتلاكه الكفاءات التي تساعده في التحليل واتخاذ القرارات الاستثمارية .

2- إن المستثمر الفرد والمؤسسي يبحثان عن مصادر المعلومات غير المنشورة إذ إن مصادر المعلومات المنشورة غير كافية لوحدها من أجل اتخاذ القرارات الملائمة.

- دراسة (Mertzlufft , 2000) **بعنوان:**

The effect of audit review and audit risk on auditors justifications and judjments.

لقد استخدمت هذه الدراسة تجربة تداخل عنصرين هما اختبارات التدقيق ومراحل مخاطر التدقيق عن طريق تصميم مشترك بينهما كتب كبار موظفي ومديري التدقيق وعددهم112 أعذارهم وتبريراتهم وتم عمل المراجعات لساعات الموازنة على منطقة التدقيق الحاسمة .دلت النتائج أن تأثير نتائج الإختبارات تكون مختلفة على آراء التدقيق والمبررات خلال مراحل مخاطر التدقيق. فعندما كانت مخاطر التدقيق كبيرة رفع المدققون عدد ساعات

الموازنة بشكل أكبر منها عندما كانت مخاطر التدقيق أقل، وعندما رفع المدققون عدد ساعات الموازنة أكثر تمت كتابة الأعذار والمبررات بشكل أكثر تعقيداً وأقل توازناً والذي يتضمن حججاً أكثر متعلقة بفاعلية التدقيق، وكتب المدققون الذين توقعوا أن يتم فحصهم ولكنهم لم يرفعوا عدد ساعات الموازنة لمنطقة التدقيق الحاسمة، كتبوا أعذاراً بشكل متوازن ولكن أكثر تعقيداً ومع حجج أكثر متعلقة بفاعلية التدقيق.

- دراسة (Gomez –Guillamon , 2003) **بعنوان:**

The usefulness of the audit report in investment and financing decisions

لقد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة فائدة تقرير المدقق بكافة أنواعه على قرارات الاستثمار والتمويل من جهة شركات التجارة والوساطة المالية، ومن أخرى البنوك؛ لإيجاد كيف يكون تقرير المدقق مهماً في الاستثمار والقرارات بالإضافة إلى القرارات المستعارة من قبل مؤسسات الإقراض. فقد سُئل لم ستجيبون عن المصدر الذي يعتبرونه مرجعاً عند اتخاذ القرار، وذلك لنقول إن تأثير رأي المدقق (النظيف، المتحفظ العكسي، الامتناع عن إبداء الرأي) يكون مهماً عن الاستثمار وتقرير الشركات.

ولقد تم توصل في هذه الدراسة إلى أن المستخدمين لتقرير المدقق يعبرون المعلومات المزوّدة في رأي المدقق مفيدة ومهمة عند صنع القرارات.

- دراسة (Ian and Kenny, 2004) **بعنوان :**

Auditors Perceptions of Responsibilities to Detect and Report Client Illegal Facts In Canda and UK:A comparative Experiment

قام هذا الباحثان بدراسة دور معايير التدقيق وتأثيرها في ممارسته من خلال حالة مقارنة للمعايير البريطانية والكندية المتبعه للكشف عن الممارسات غير القانونية للعملاء والتبليغ عنه. وقد قام الباحثان بكتابة 15 سيناريو يصف كل منها ممارسة غير قانونية حسب معايير التدقيق ذات العلاقة. وقد كشفت الدراسة عن أثر أكيد لمعايير التدقيق على سلوك المدققين إلا أنها كشفت أيضا أن آراء المدققين حول مسؤولياتهم في الكشف عن الممارسات غير القانونية أكثر وضوحا لديهم من تلك الخاصة بالتبليغ عن هذه الممارسات . كما أظهرت الدراسة أن هؤلاء المدققين يميزون بين الغش وغيره من الممارسات غير القانونية حيث يتحملون مسؤولية

أكبر للكشف عن الممارسات غير القانونية التي تتأثر بحكمهم الذاتي أكثر من معيار التدقيق ذي العلاقة.

(15-2) ما يميز هذه الدراسة عن غيرها:

تتميز هذه الدراسة عما سبقها من دراسات محلية في أنها تبحث عن مدى تأثير التغيير في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية على قرارات الاستثمار في الأردن. وهي بذلك تختلف عن النهج الذي اتبعته الدراسات السابقة من حيث أن الباحث سلك منهجاً مخالفاً لمن سبقه.

حيث أن الباحثين السابقين بحثوا في تأثير التغيير في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية من زاوية التعليم المحاسبي والممارسات المهنية والتشريعات, في حين بحثها الباحث من زاوية تأثيرها على قرارات الاستثمار، كما سعى من خلال هذه الدراسة إلى قياس التغييرات في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية ومدى تأثيرها على قرارات الاستثمار في الأردن ، وهذا الأمر يجعل من الدراسة ذات موضوع جديد.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

(3- 1) المقدمة.

(3- 2) منهج الدراسة.

(3- 3) مجتمع الدراسة وعينتها.

(3- 4) أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات.

(3- 5) المعالجة الإحصائية المستخدمة.

(3-1) المقدمة

هدفت الدراسة الحالية إلى التعرف على مدى أهمية التغيرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) وانعكاس هذه التغيرات على قرارات الاستثمار.

ويتضمن الفصل الثالث منهج الدراسة المتبع، ومجتمع الدراسة وعينتها، وأدوات الدراسة ومصادر المعلومات، والمعالجات الإحصائية المستخدمة.

(3-2) منهج الدراسة

تستند منهجية الدراسة إلى الأسلوب الوصفي وذلك من خلال توزيع قائمة الاستبيان بعد تحكيمها على العينة المختارة وذلك من أجل المقارنة بين آراء المستثمرين وآراء المدققين في الإجابة عن أسئلة الاستبيان التي توضح أهم التغيرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) على قرارات الاستثمار.

(3-3) مجتمع الدراسة وعينتها

يتألف مجتمع الدراسة من فئتين وهما، فئة المستثمرين وفئة المدققين، وقد اعتمد الباحث على عينه عشوائية تم إرسال الاستبانات لها وما تم استرداده من هذه الاستبانات هو 114من المدققين و130 من المستثمرين وتم توزيع الاستبانات للمدققين بإرسالها الى مكاتب التدقيق وفي ما يخص المستثمرين تم التوزيع في قاعات التداول للأوراق المالية مع ملحق للتعديلات الجديدة للمعيار 700 .

(3-4) أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات

- مصادر المعلومات الأولية: تم الاعتماد على استبيان حيث شمل الاستبيان جزأين رئيسيين:

الجزء الأول: يقيس الخصائص الشخصية لعينة الدراسة والمؤلفة من (المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، التخصص الأكاديمي، الوظيفة)

الجزء الثاني: يقيس العبارات الخاصة بموضوع الدراسة حيث تضمن (13) عبارة رئيسية و(23) عبارة فرعية، تم توزيعها على عينة بلغت 114 مدققاً و 130 مستثمراً.

- مصادر المعلومات الثانوية: وهي الكتب، الدوريات، المقالات وشبكة المعلومات الالكترونية، والرسائل الجامعية وتم الاعتماد عليها في تطوير أداة الدراسة والإطار النظري.

وتحددت أداة الدراسة الرئيسية بالاعتماد على الاستبيان الموزع على فئتي العينة.

(3-5) المعالجة الإحصائية المستخدمة

لقد استخدم الباحث القياس الإحصائي لاستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها، وتشمل أساليب الإحصاء والمعادلات التي يتم من خلالها للتوصل لاختبار فرضيات الدراسة.

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية بهدف الإجابة عن أسئلة الدراسة ومعرفة الأهمية النسبية لكل فقرة من أبعاد الدراسة.
- اختبار مقارنة بين متوسطين مجتمعين باستخدام الإحصاء (T) لمعرفة الفروق ذات الدلالة الإحصائية لأبعاد الدراسة.

الفصل الرابع

نتائج التحليل واختبار الفرضيات

(4-1) المقدمة.

(4-2) التحليل الوصفي لبيانات مجتمع الدراسة.

(4-3) اختبار فرضيات الدراسة.

(4-1) المقدمة

يهدف هذا الفصل إلى عرض نتائج استخدام بعض الأساليب الإحصائية المناسبة وفقاً لبرنامج الـــ (SPSS) للوصول إلى للنتائج ولعل أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة بالإضافة إلى التكرارات لوصف خصائص الدراسة، والوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة اتجاهات وآراء عينة الدراسة في عبارات الدراسة واختبار (T) .

(4-2) التحليل الوصفي لبيانات مجتمع الدراسة

عرض ومناقشة خصائص عينة الدراسة:

لقد تضمن القسم الأول المعلومات العامة من قائمة الاستبيان الخصائص المتعلقة بعينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي و عدد سنوات الخبرة والتخصص الأكاديمي ، بالإضافة إلى سؤالين محددين بشأن التغيرات المتعلقة بالنموذج الجديد لتقرير المدقق ، وفيما يلي نتائج التحليل الإحصائي لاستخدام التوزيع التكراري لخصائص عينة الدراسة كما يوضحها الجدول (4-1).

الجدول (4-1)

التكرارات والنسب المئوية للخصائص الشخصية والوظيفية لمفردات عينة الدراسة

المؤهل العلمي	المستثمرين	النسبة (%)	المدققين	النسبة (%)
دبلوم	13	0.1	10	0.0877
بكالوريوس	67	0.5153	82	0.719
ماجستير	37	0.2846	17	0.149
دكتوراه	9	0.0692	5	0.0438
أخرى	4	0.0307	0	.
الإجمالي	**130**	**100**	**114**	**100**

الخبرة	المستثمرين	النسبة (%)	المدققين	النسبة (%)
5 فأقل	7	0.0538	8	0.0702
6-10	15	0.1153	23	0.201
11-15	56	0.430	35	0.269
16-20	39	0.3	35	0.269
21 فأكثر	13	0.1	13	0.114
الإجمالي	130	100	114	100
التخصص الأكاديمي	**المستثمرين**	**النسبة (%)**	**المدققين**	**النسبة (%)**
محاسبة	16	0.123	62	0.543
اقتصاد	18	0.138	17	0.149
إدارة أعمال	22	0.169	17	0.149
مالية ومصرفية	6	0.0461	16	0.140
أخرى	68	0.523	2	0.0175
إجمالي	130	100	114	100
السؤال السادس	**المستثمرين**	**النسبة (%)**	**المدققين**	**النسبة (%)**
نعم	63	0.484	40	0.351
لا	67	0.515	74	0.649
الإجمالي	130	100	114	100
السؤال السابع	**المستثمرين**	**النسبة (%)**	**المدققين**	**النسبة (%)**
نعم	82	0.631	107	0.939
لا	48	0.369	7	0.061
الإجمالي	130	100	114	100

أولاً: المؤهل العلمي: يتضح من الجدول (4-1) السابق أن حجم العينة 244،وكانت مكونة من فئة المستثمرين التي بلغت 130 مستثمراً و فئة المدققين التي بلغت 114 مدققاً، وبخصوص المؤهل العلمي ضمن فئة المستثمرين يتضح أن أعلى نسبة هم الحاصلون على درجة البكالوريوس حيث بلغت 51.53% ومكونه من 67 شخصاً، ثم الحاصلون على درجة الماجستير

حيث بلغت نسبتها 28.46% ومكونه من 37 شخصاً، ثم درجة الدبلوم بنسبة 10 % ومكونه من 13 شخصاً، ثم درجة الدكتوراه بنسبة 6.93 % ومكونه من 9 أشخاص ، ثم أخرى بنسبة 3.07% ومكونه من 4 اشخاص. أما بخصوص المؤهل العلمي ضمن فئة المدققين يتضح أن أعلى نسبة هم الحاصلون على درجة البكالوريوس حيث بلغت 71.9% ومكونه من 82 شخصاً، ثم الحاصلون على درجة الماجستير حيث بلغت نسبتها 14.9% ومكونه من 17 شخصاً، ثم درجة الدبلوم بنسبة 8.77 % ومكونه من 10 اشخاص، ثم درجة الدكتوراه بنسبة 4.38% ومكونه من 5 اشخاص.

وهنا كانت نسبة البكالوريوس ضمن الفئتين هي أعلى نسبة بينما لا يوجد تخصص كان أقل نسبة ضمن فئة المستثمرين بينما درجة الدكتوراه كانت أقل فئة ضمن فئة المدققين.

ثانياً:عدد سنوات الخبرة: كما أن هناك توازناً نوعاً ما في مستوى الخبرات لأفراد العينة، ففي فئة المستثمرين حصلت الفئة من 11-15 أعلى نسبة حيث بلغت 43% ، ثم تلتها الفئة من 16-20 بنسبة 30 %, ثم للخبرة من 6-10 بنسبة 11.53 %، من ثم للخبرة من 21 فأكثر بنسبة 10% ، وأخيراً النسبة 5.38% للخبرة 5 فأقل. أما فئة المدققين حصلت الخبرة من 11-20 التي تتكون من فئتين على أعلى نسبة وبلغت 26.9% ، ثم للخبرة من 6-10 وبلغت 20.1% ، ثم الفئة من 21 فأكثر حيث بلغت نسبتها 11.4% ، وأخيراً النسبة 7.03% للخبرة 5 فأقل.

ثالثاً:التخصص الأكاديمي: كما يتضح من الجدول بشأن التخصص الأكاديمي ضمن فئة المستثمرين أن ما نسبته 52.3% من العينة كان من التخصصات الأخرى، وما نسبته 16.9% كان تخصص إدارة الأعمال، وما نسبته 13.8% كان تخصص اقتصاد، وما نسبته 12.3% تخصص محاسبة، وما نسبته 4.61% تخصص مالية ومصرفية، أما ضمن فئة المدققين فإن ما

نسبته 54.3% من العينة كان من تخصص المحاسبة، وما نسبته 14.9% كان متساوياً بين التخصصين :تخصص ادارة الاعمال وتخصص الاقتصاد، وما نسبته 14% كان تخصص مالية ومصرفية.، وما نسبته 1.75% من التخصصات الأخرى.

رابعاً: الأسئلة العامة: وفيما يتعلق بالأسئلة العامة خاصة السؤال السادس بشأن مشاركة عينة الدراسة في ندوات أو مؤتمرات بشأن التغيرات في نموذج تقرير التدقيق حول البيانات المالية ضمن فئة المستثمرين فقد أوضحت النتائج أن ما نسبته 48.4% من عينة الدراسة قد أجابت نعم، وما نسبته 51.5% أجابت لا، اما ضمن فئة المدققين فقد أوضحت النتائج إن ما نسبته 64.1% من عينة الدراسة قد أجابت نعم، وما نسبته 35.1% أجابت لا. وأما فيما يتعلق بالسؤال السابع بشأن الاطلاع على التغيرات في نموذج تقرير التدقيق حول البيانات المالية ضمن فئة المستثمرين فقد أوضحت نتائج أن ما نسبته 63.1% من عينة الدراسة أجابت نعم، وما نسبته 36.9% أجابت لا ،أما ضمن فئة المدققين فقد أوضحت نتائج أن ما نسبته 93.9% من عينة الدراسة أجابت نعم، وما نسبته 6.1% أجابت لا .

رصد استجابات أفراد عينة الدراسة

لقد تناول القسم الثاني من قائمة الاستبيان العبارات المتعلقة بموضوع الدراسة، والخاصة بالإجابة عن أسئلة الدراسة المتمثلة في أهمية التغيرات في نموذج تقرير التدقيق ومدى تأثيرها على قرارات الاستثمار من وجهتي نظر مدقيقي الحسابات و المستثمرين .

فقد أوضحت التحليلات بعد استخدام أساليب الإحصاء الوصفي (الوسط الحسابي، الإنحراف المعياري) النتائج التالية:

1- فيما يتعلق بأهمية التغيرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق الدولي حول البيانات المالية ومدى تأثيرها على قرارات الاستثمار من وجهة نظر المدققين أوضحت النتائج أن الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء عينة الدراسة كما يوضحها الجدول (4-2).

الجدول (4-2)

متوسطات وانحرافات استجابات أفراد عينة الدراسة من وجهة نظر المدققين

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقدير العام	الترتيب
1	برأيك توجد أهمية لإضافة كلمة " مستقل " لعبارة تقرير المدقق	4.8246	0.40452	موافق	1
2	برأيك توجد أهمية لإضافة عبارة " تدقيق ملخص السياسات المحاسبية الهامة" في فقرة المقدمة .	4.6228	0.53860	موافق	3
3	برأيك توجد أهمية لإضافة عبارة " تدقيق الإيضاحات التفسيرية الأخرى" في فقرة المقدمة.	4.4561	0.61169	موافق	6

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقدير العام	الترتيب
4	برأيك توجد أهمية لإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية الإدارة تشير إلى أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتشمل المسؤوليات ما يلي: 1/4 تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ.	4.1930	0.90787	موافق	25
	2/4 اختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة	4.3772	0.60074	موافق	9
	3/4 عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف	4.4035	0.63412	موافق	7
5	برأيك توجد أهمية بإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق، (الفقرة الأولى) وتشمل العبارات التالية : 1/5 إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا	4.3158	0.66938	موافق	15
	2/5 لقد قمنا بإجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية	4.3509	0.63778	موافق	10
	3/5 الامتثال لمتطلبات أخلاقيات المهنة	4.3421	0.62157	موافق	11
	4/5 أن نخطط ونجري التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية	4.4035	0.60557	موافق	8

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقدير العام	الترتيب
6	برأيك توجد أهمية بإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق، (الفقرة الثانية) وتشمل العبارات التالية: 1/6 يتضمن التدقيق أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية.	4.2105	0.75813	موافق	23
	2/6 تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق	4.2895	0.68774	موافق	16
	3/6 تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء بسبب الاحتيال أو الأخطاء، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر فإن على المدقق: 1/3/6 اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف	4.3158	0.69532	موافق	14
	2/3/6 ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الراقبة الداخلية للمنشأة.	4.5000	0.85445	موافق	5
	4/6 يشمل التدقيق كذلك : 1/4/6 تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية	4.3246	0.73467	موافق	13
	2/4/6 معقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة	4.2193	0.83887	موافق	22
	3/4/6 تقييم العرض الشامل للبيانات المالية	4.1491	0.85427	موافق	32
7	برأيك توجد أهمية لإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق (الفقرة الثالثة) تشير إلى أننا نعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا الخاص بالتدقيق	4.1404	0.77434	موافق	33

الترتيب	التقدير العام	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات	الرقم
36	موافق	0.85022	4.0526	برأيك توجد أهمية لتعديل فقــرة الــرأي التي تتضمن ما يلي: 1/8 في رأينا أن البيانات المالية تعطــي رأياً صحيحاً وعادلاً.	8
31	موافق	0.80095	4.1754	2/8 أو تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية.	
17	موافق	0.73483	4.2807	3/8 المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية وفقاُ للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .	
18	موافق	0.66897	4.2719	برأيك توجد أهمية لإضافة فقرة خاصة حول المتطلبات القانونية والتنظيمية ، مع الأخذ في الاعتبار أن شكل ومضمون هذه الفقرة تعتمد على طبيعة المسؤوليات الأخرى للمدقق الخاصة بإعداد التقارير المالية.	9
20	موافق	0.62475	4.2632	برأيك إذا توصل المدقق إلى أن عــرض المنشأة لأية معلومات ملحقة غير مدققــة لا يميزها بشكل كافٍ عن البيانات المالية المدققة فإن على المدقق أن يوضح فــي تقريره أن تلك المعلومات لم يتم تدقيقها.	10
12	موافق	0.64721	4.3333	برأيك تعتقد أن حقيقة المعلومات الملحقة غير المدققة لا تعفي المدقق من مسؤولية قراءة المعلومات لتحديد حــالات عــدم الإتساق الجوهرية في البيانات الماليــة المدققة ومسؤوليات المدقق بشأنها .	11
21	موافق	0.70160	4.2544	برأيك هل يلبي التغير في النموذج الجديد احتياجات المجتمع المالي والتي تشمل: 1/12 استقلالية ونزاهــة وموضــوعية المدقق	12

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقدير العام	الترتيب
	2/12 منع واكتشاف الغش أو الخطأ.	4.2105	0.84637	موافق	24
	3/12 التأكيد على أن الشركة قادرة على الإستمرارية	4.1930	0.85058	موافق	26
	4/12 التأكيد على عدم وجود تصرفات غير قانونية	4.1842	0.88813	موافق	27
	5/12 التأكيد المطلق	4.0789	0.91347	موافق	35
13	برأيك يوجد تأثير للنموذج الجديد لتقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية على أداء مهمة التدقيق من حيث التزام المحاسبيين القانونيين بما يلي: 1/13 أخلاقيات المهنة	4.1316	0.68503	موافق	34
	2/13 التخطيط .	4.1842	0.74745	موافق	28
	3/13 تجميع ادلة الإثبات.	4.2719	0.73213	موافق	19
	4/13 المحافظة على أدلة الإثبات لمدة عشرة سنوات على الأكثر.	4.1842	0.75920	موافق	29
	5/13 بعنوان النموذج الجديد " تقرير المدقق المستقل".	4.1842	0.68570	موافق	30
	6/13 المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.	4.6316	0.56854	موافق	2
	7/13 التأكد من التزام الشركات الأردنية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند إعداد البيانات المالية.	4.5263	0.62698	موافق	4
	المتوسط العام	4.3014	0.25016	موافق	

ويتضح من الجدول (4-2) أن متوسطات وانحرافات استجابات أفراد عينة الدراسة من وجهة نظر المدققين على أهم التغييرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) فقد تراوحت بين(4.0526-4.8246) حيث بلغ المتوسط العام لهذه التغييرات (4.3014) وبشكل عام كانت

اتجاهات عينة الدراسة من وجهة نظر المدققين إيجابية بشأن العبارات الخاصة بأهمية التغييرات في نموذج تقرير التدقيق، وبالنظر إلى هذه التغيرات نجد أن أعلى متوسط كان "برأيك توجد أهمية لإضافة كلمة مستقل لعبارة تقرير المدقق" بمتوسط يساوي(4.8246)وهي نسبة مرتفعه بالنسبة للمتوسط العام والذي كان(4.3014) بينما نجد أن أقل متوسط كان " برأيك توجد أهمية لتعديل فقرة الرأي التي تتضمن ما يلي: في رأينا أن البيانات المالية تعطي رأياً صحيحاً وعادلاً." بمتوسط يساوي(4.0526).

أما قيمة الإنحرافات المعيارية التي تراوحت بين (0.40452−0.91347) وهي أقل من 1 مما تعكس وجود تجانس بين أفراد عينة الدراسة على فقرات الدراسة.

2- فيما يتعلق بأهمية التغيرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق الدولي حول البيانات المالية ومدى تأثيرها على قرارات الاستثمار من وجهة نظر المستثمرين أوضحت النتائج أن الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء عينة الدراسة كما يوضحها الجدول (4−3).

الجدول (4−3)

متوسطات وانحرافات استجابات أفراد عينة الدراسة من وجهة نظر المستثمرين

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقدير العام	الترتيب
1	برأيك توجد أهمية لإضافة كلمة "مستقل" لعبارة تقرير المدقق	4.7308	0.64446	موافق	1
2	برأيك توجد أهمية لإضافة عبارة " تدقيق ملخص السياسات المحاسبية الهامة" في فقرة المقدمة.	4.4231	0.74569	موافق	4
3	برأيك توجد أهمية لإضافة عبارة " تدقيق الإيضاحات التفسيرية الأخرى" في فقرة المقدمة.	4.1692	0.79863	موافق	22

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقدير العام	الترتيب
4	برأيك توجد أهمية لإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية الإدارة تشير إلى أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتشمل المسؤوليات ما يلي: 1/4 تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ.	4.1308	0.76136	موافق	28
	2/4 اختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة	4.3846	0.74067	موافق	5
	3/4 عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف	4.2923	0.75170	موافق	10
5	برأيك توجد أهمية بإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق، (الفقرة الأولى) وتشمل العبارات التالية : 1/5 إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا	4.1000	0.83388	موافق	30
	2/5 لقد قمنا بإجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية8	4.2538	0.65072	موافق	13
	3/5 الامتثال لمتطلبات أخلاقيات المهنة	4.3154	0.87191	موافق	8
	4/5 أن نخطط ونجري التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية	4.1923	0.69434	موافق	20
6	برأيك توجد أهمية بإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق، (الفقرة الثانية) وتشمل العبارات التالية:				

الترتيب	التقدير العام	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات	الرقم
27	موافق	0.88386	4.1308	1/6 يتضمن التدقيق أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية.	
21	موافق	0.83958	4.1769	2/6 تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق	
35	موافق	0.76214	4.0231	3/6 تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء بسبب الإحتيال أو الأخطاء، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر فإن على الدقق : 1/3/6 اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم أجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف	
3	موافق	0.78962	4.5231	2/3/6 ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الراقبة الداخلية للمنشأة.	
15	موافق	0.76288	4.2308	4/6 يشمل التدقيق كذلك: 1/4/6 تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية	
31	موافق	0.75345	4.0769	2/4/6 معقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة	
33	موافق	0.82972	4.0385	3/4/6 تقييم العرض الشامل للبيانات المالية	
23	موافق	0.99459	4.1615	برأيك توجد أهمية لإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق (الفقرة الثالثة) تشير إلى أننا نعتقد أن ادلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا الخاص بالتدقيق	7

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقدير العام	الترتيب
8	برأيك توجد أهمية لتعديل فقرة الرأي التي تتضمن ما يلي : 1/8 في رأينا أن البيانات المالية تعطي رأياً صحيحاً وعادلاً.	4.0769	0.93689	موافق	32
	2/8 أو تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية.	4.2231	0.87396	موافق	16
	3/8 المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية وفقاُ للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	4.2154	0.79713	موافق	17
9	برأيك توجد أهمية لإضافة فقرة خاصة حول المتطلبات القانونية والتنظيمية ، مع الأخذ في الاعتبار أن شكل ومضمون هذه الفقرة تعتمد على طبيعة المسؤوليات الأخرى للمدقق الخاصة بإعداد التقارير المالية.	4.1615	0.88750	موافق	24
10	برأيك إذا توصل المدقق إلى أن عرض المنشأة لأية معلومات ملحقة غير مدققة لا يميزها بشكل كافٍ عن البيانات المالية المدققة فإن على المدقق أن يوضح في تقريره أن تلك المعلومات لم يتم تدقيقها.	4.2000	0.86625	موافق	19
11	برأيك تعتقد أن حقيقة المعلومات الملحقة غير المدققة لا تعفي المدقق من مسؤولية قراءة المعلومات لتحديد حالات عدم الإتساق الجوهرية في البيانات المالية المدققة ومسؤوليات المدقق بشأنها .	4.1231	0.80709	موافق	29
12	برأيك هل يلبي التغير في النموذج الجديد احتياجات المجتمع المالي والتي تشمل: 1/12 استقلالية ونزاهة وموضوعية المدقق	4.2538	0.85645	موافق	12

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقدير العام	الترتيب
	2/12 منع واكتشاف الغش أو الخطأ.	4.3692	0.76896	موافق	7
	3/12 التأكيد على أن الشركة قادرة على الإستمرارية	4.1385	0.91290	موافق	26
	4/12 التأكيد على عدم وجود تصرفات غير قانونية	4.3769	0.79011	موافق	6
	5/12 التأكيد المطلق	3.9769	1.03778	موافق	36
13	برأيك يوجد تأثير للنموذج الجديد لتقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية على أداء مهمة التدقيق من حيث إلتزام المحاسبيين القانونيين بما يلي: 1/13 أخلاقيات المهنة	.41462	0.73781	موافق	25
	2/13 التخطيط .	4.3154	0.77794	موافق	9
	3/13 تجميع ادلة الإثبات.	4.2385	0.74505	موافق	14
	4/13 المحافظة على أدلة الإثبات لمدة عشرة سنوات على الأكثر.	4.2077	0.78450	موافق	18
	5/13 بعنوان النموذج الجديد " تقرير المدقق المستقل".	4.0308	0.93127	موافق	34
	6/13 المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.	4.5615	0.62262	موافق	2
	7/13 التأكد من التزام الشركات الأردنية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند إعداد البيانات المالية .	4.2615	0.84957	موافق	11
	المتوسط العام	4.2286	0.38042	موافق	

ويتضح من الجدول (4-3) أن متوسطات وانحرافات استجابات أفراد عينة الدراسة من وجهة نظر المستثمرين على أهم التغييرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) فقد تراوحت بين(4.7308-3.9769) حيث بلغ المتوسط العام لهذه التغييرات (4.2286) وبشكل عام كانت

اتجاهات عينة الدراسة من وجهة نظر المستثمرين إيجابية بشأن العبارات الخاصة بأهمية التغييرات في نموذج تقرير التدقيق، وبالنظر إلى هذه التغيرات نجد أن أعلى متوسط كان "برأيك توجد أهمية لإضافة كلمة مستقل لعبارة تقرير المدقق" بمتوسط يساوي(4.7308) وهي نسبة مرتفعه بالنسبة لمتوسط العام والذي كان(4.2286)ينبما نجد أن أقل متوسط كان " برأيك هل يلبي التغير في النموذج الجديد احتياجات المجتمع المالي والتي تشمل : التأكيد المطلق " بمتوسط يساوي(3.9769).

أما قيمة الإنحرافات المعيارية التي تراوحت بين (0.62262−1.03778) مما يعكس وجود تبيان بسيط بين أفراد عينة الدراسة على فقرات الدراسة.

- الجدول (4−4) يبين الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفئة العينة مكونة من فئتين (مدققين ومستثمرين) والتي تتكون من 244 مشاركاً.

الجدول (4−4)

متوسطات وانحرافات استجابات أفراد عينة الدراسة من وجهتي نظر المدققين والمستثمرين

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقدير العام	الترتيب
1	برأيك توجد أهمية لإضافة كلمة "مستقل" لعبارة تقرير المدقق	4.7746	0.54660	موافق	1
2	برأيك توجد أهمية لإضافة عبارة " تدقيق ملخص السياسات المحاسبية الهامة" في فقرة المقدمة.	4.5164	0.66337	موافق	3
3	برأيك توجد أهمية لإضافة عبارة " تدقيق الإيضاحات التفسيرية الأخرى" في فقرة المقدمة.	4.3033	0.73018	موافق	9
4	برأيك توجد أهمية لإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية الإدارة تشير إلى أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتشمل المسؤوليات ما يلي:				

الترتيب	التقدير العام	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات	الرقم
28	موافق	0.69320	4.1598	1/4 تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ.	
6	موافق	0.67754	4.3811	2/4 اختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة	
7	موافق	0.70004	4.3443	3/4 عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف	
				برأيك توجد أهمية بإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق، (الفقرة الأولى) وتشمل العبارات التالية:	5
22	موافق	0.76755	4.2008	1/5 إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا	
10	موافق	0.64521	.42992	2/5 لقد قمنا بإجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية	
8	موافق	0.76382	4.3279	3/5 الامتثال لمتطلبات أخلاقيات المهنة	
12	موافق	0.66152	4.2910	4/5 أن نخطط ونجري التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية	
				برأيك توجد أهمية بإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق، (الفقرة الثانية) وتشمل العبارات التالية:	6
26	موافق	0.82679	4.1680	1/6 يتضمن التدقيق أداء إجراءات للحصول على أدلة دقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية.	
19	موافق	0.77286	4.2295	2/6 تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق	
				3/6 تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء بسبب الإحتيال أو الأخطاء، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر فإن على المدقق:	
29	موافق	0.74471	4.1598	1/3/6 اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف	
4	موافق	0.81892	4.5123	2/3/6 ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.	
				4/6 يشمل التدقيق كذلك :	
14	موافق	0.74977	4.2764	1/4/6 تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية	
31	موافق	0.79603	4.1434	2/4/6 معقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة	
34	موافق	0.84136	4.0902	3/4/6 تقييم العرض الشامل للبيانات المالية	

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقدير العام	الترتيب
7	برأيك توجد أهمية لإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق (الفقرة الثالثة) تشير إلى أننا نعتقد أن ادلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا الخاص بالتدقيق	4.1516	0.89670	موافق	30
8	برأيك توجد أهمية لتعديل فقرة الرأي التي تتضمن ما يلي : 1/8 في رأينا أن البيانات المالية تعطي رأياً صحيحاً وعادلاً.	4.0656	0.89569	موافق	35
	2/8 أو تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية.	4.2008	0.83926	موافق	23
	3/8 المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية وفقاُ للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .	4.2459	0.76778	موافق	18
9	برأيك توجد أهمية لإضافة فقرة خاصة حول المتطلبات القانونية والتنظيمية، مع الأخذ في الاعتبار أن شكل ومضمون هذه الفقرة تعتمد على طبيعة المسؤوليات الأخرى للمدقق الخاصة بإعداد التقارير المالية.	4.2131	0.79328	موافق	24
10	برأيك إذا توصل المدقق إلى أن عرض المنشأة لأية معلومات ملحقة غير مدققة لا يميزها بشكل كافٍ عن البيانات المالية المدققة فإن على المدقق أن يوضح في تقريره أن تلك المعلومات لم يتم تدقيقها.	4.2295	0.76214	موافق	20
11	برأيك تعتقد أن حقيقة المعلومات الملحقة غير المدققة لا تعفي المدقق من مسؤولية قراءة المعلومات لتحديد حالات عدم الإتساق الجوهرية في البيانات المالية المدققة ومسؤوليات المدقق بشأنها.	4.2213	0.74273	موافق	21
12	برأيك هل يلبي التغير في النموذج الجديد احتياجات المجتمع المالي والتي تشمل: 1/12 استقلالية ونزاهة وموضوعية المدقق	4.2514	0.78632	موافق	15
	2/12 منع واكتشاف الغش أو الخطأ.	4.2985	0.80828	موافق	11
	3/12 التأكيد على أن الشركة قادرة على الإستمرارية	4.1639	0.88295	موافق	27
	4/12 التأكيد على عدم وجود تصرفات غير قانونية	4.2869	0.84112	موافق	13
	5/12 التأكيد المطلق	4.0246	0.98100	موافق	36
13	برأيك يوجد تأثير للنموذج الجديد لتقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية على أداء مهمة التدقيق من حيث إلتزام المحاسبيين القانونيين بما يلي: 1/13 أخلاقيات المهنة	4.1393	0.71222	موافق	32
	2/13 التخطيط .	4.2541	0.76510	موافق	16
	3/13 تجميع أدلة الإثبات.	4.2541	0.73771	موافق	17

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقدير العام	الترتيب
	4/13 المحافظة على أدلة الإثبات لمدة عشر سنوات على الأكثر.	4.1967	0.77129	موافق	25
	5/13 بعنوان النموذج الجديد " تقرير المدقق المستقل".	4.1025	0.82761	موافق	33
	6/13 المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.	4.5943	0.59777	موافق	2
	7/13 التأكد من إلتزام الشركات الأردنية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند إعداد البيانات المالية .	4.3852	0.76386	موافق	5
	المتوسط العام	4.2626	0.32749	موافق	

يتضح من الجدول (4-4) السابق أن مدى أهمية التغيرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي على قرارات الإستثمار من وجهتي نظر المدققين والمستثمرين تقع ما بين 80%-100% أي بين المستويين الرابع والخامس وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، وبمتوسط عام بلغ (4.2626) وقد كانت أعلى أهمية للتغيرات من وجهة نظر المدققين حيث بلغ المتوسط العام (4.3014) ثم المستثمرين وبلغ المتوسط العام (4.2286) وبشكل عام كانت اتجاهات عينة الدراسة إيجابية بشأن العبارات الخاصة بأهمية التغيرات في نموذج تقرير التدقيق.

(4-3) اختبار فرضيات الدراسة:

تم استخدام العينة الأحادية لاختبار فرضيات الدراسة القائم على مقارنة المتوسط المحسوب مع المتوسط المعياري (3) لمقياس ليكرت الخماسي، ويتم قبول الفرض العدم في حال قيمة t المحسوبة أقل من قيمتها الجدولية أو أن قيمة مستوى الدلالة أعلى من0.05، وبناء على هذه القاعدة يتضح أنه:

الفرضية الأولى

HO_1 : لا يوجد تأثير للتعديلات في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية على قرارات الاستثمار من وجهة نظر المدققين.

Ha_1 : يوجد تأثير للتعديلات في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية على قرارات الاستثمار من وجهة نظر المدققين.

الجدول (4-5)

الفئة	العدد	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	درجة الحريّة	مستوى الدلالة
المدققين	114	4.3014	0.25016	55.546*	113	0

*Sig<.05

نتائج اختبار الفرضية الأولى: لقد بينت نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى أن متوسط عام هذه الفئة للتعديلات المالية تساوي (4.3014) وبانحراف معياري (0.25016) ولاختبار الفرضية فقد تم استخدام اختبار العينة الأحادية ونظراً لان قيمة مستوى الدلالة (0.00) و t تساوي (55.54)لذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة يوجد تأثير للتعديلات في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم(700)حول البيانات المالية على قرارات الاستثمار.

الفرضية الثانية :

HO_2: لا يوجد تأثير للتعديلات في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية على قرارات الاستثمار من وجهة نظر المستثمرين.

Ha_2: يوجد تأثير للتعديلات في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية على قرارات الاستثمار من وجهة نظر المستثمرين.

الجدول (4−6)

الفئة	العدد	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	درجة الحريّة	مستوى الدلالة
المستثمرون	130	4.2286	0.38042	36.824*	129	0.00

*Sig<.05

نتائج اختبار الفرضية الثانية: لقد بينت نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية أن متوسط عام هذه الفئة لتعديلات تساوي(4.2286) وبانحراف معياري(0.38042) ولاختبار الفرضية فقد تم استخدام اختبار العينة الأحادية ونظراً لان قيمة مستوى الدلالة(0.00) و t تساوي(36.824) لذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة يوجد تأثير للتعديلات في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم(700) حول البيانات المالية على قرارات الاستثمار.

الفرضية الثالثة

HO_3: لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول اختلاف وجهات نظر مدققي الحسابات والمستثمرين.

Ha_3: يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول اختلاف وجهات نظر مدققي الحسابات والمستثمرين.

الجدول (4−7)

الفئة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	درجة الحريّة	مستوى الدلالة
المدققون	4.3014	0.25016	1.734	242	0.083
المستثمرون	4.2286	0.38042			

نتائج اختبار الفرضية الثالثة: لقد بينت نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة عدم وجود فرق ذي دلالة إحصائية حول اختلاف وجهات نظر مدققي الحسابات والمستثمرين، وذلك أن متوسط الرضا عند الفئة الأولى 4.3014 والفئة الثانية 4.2286 ونظراً لأن قيمة مستوى دلالة 0.83 وقيمة t تساوي 1.739 وهي غير داله عند مستوى 0.05 لذلك نقبل الفرضية العدمية القائلة لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول اختلاف وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين ونرفض الفرضية البديلة.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

(5−1) النتائج

(5−2) التوصيات

(5−1): النتائج

هدفت الدراسة الحالية إلى التعرف على التغيرات في محتوى نموذج تقرير التدقيق الدولي 700حول البيانات المالية، ثم قياس مدى أهمية هذه التغيرات ومدى تأثيرها على قرارات الاستثمار من وجهتي نظر المدققين والمستثمرين، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف تم عرض الدراسات ذات العلاقة بموضوع الدراسة الحالية، ثم تناول الإطار النظري التغيرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي 700 الصادر عام 2006، ومقارنة بالنموذج الصادر عام 1994 مع استبعاد النموذج الصادر عام 1983 من خلال استخدام قائمة استبيان تضمنت تضمن (13) عبارة رئيسية و(23) عبارة فرعية، تم توزيعها على عينة بلغت 114 مدققاً و130 مستثمراً، وبعد العرض المتقدم خلصت الدراسة الحالية إلى الآتي:

1− أكدت كل الدراسات ذات العلاقة على ضرورة تطوير محتوى تقرير التدقيق/المدقق ،من أجل أن يعكس ذلك المزيد من المسؤوليات للمدقق، وبشكل عام يضيق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق فضلاً عن أنه قد أسهم في عدم فهم مستخدمي البيانات المالية لمسؤوليات كل من المدقق والإدارة، بينما أكدت الدراسة الحالية على أن هناك تأثيراً لمحتوى تقرير المدقق على قرارات الاستثمار بشكل خاص، بالإضافة إلى أن التقرير بشكله الحالي يعد وسيلة اتصال غير جيدة، كما أن المدققين يستخدمون محتوى التقرير لحماية أنفسهم ضد المخاطر المستقبلية كما أكدت أغلب الدراسات على أن طلبات المجتمع المالي بشأن تقرير التدقيق تنطوي على أربعة محاور أساسية تشمل:

1. التقرير عن الامتثال لأخلاقيات المهنة.
2. التقرير عن اكتشاف الغش.

3. التقرير عن قدرة المنشأة على الاستمرارية .

4. التقرير عن اكتشاف تصرفات غير قانونية.

2- لقد أوضحت الدراسة التحليلية للتغيرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) حول البيانات المالية أن النموذج الجديد لتقرير التدقيق (700) أضاف مصطلحات جديدة مثل السياسات المحاسبية، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الرقابة الداخلية، أخلاقيات المهنة، الغش أو الخطأ، تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، أدلة التدقيق.

3- لقد بينت النتائج الأولية واختبارات الفرضيات فيما يتعلق بأثر تعديلات تقرير مدقق الحسابات على قرارات الاستثمار في الشركات المدرجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين أن اتجاهات عينة الدراسة كانت ايجابية بشكل عام حيث بلغ متوسط العام للمستثمرين(4.2286) وللمدققين (4.3014) وبمدى يقع بين 80% إلى 100% أي بمستوى عالٍ .

4- لقد بينت إختبارات الفرضيات واتجاهات الفروق الآتي:

1. أن هناك أهمية للتغييرات في نموذج تقرير التدقيق الدول المعدّل (700)حول البيانات المالية .

2. وأن هناك تأثيراً قويا للتغييرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي المعدل(700) حول البيانات المالية على قرارات الاستثمار من وجهتي نظر المدققين والمستثمرين.

(2-5): التوصيات

1- يقترح الباحث أن يتم إعادة النظر في التغييرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق من قِبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي لتوضيح بعض المصطلحات والمقصود من خلالها مثل (الغش، الخطأ، السياسات المحاسبية، أخلاقيات المهنة)

2- يقترح الباحث تطوير محتوى تقرير التدقيق وذلك لما له أثر في زيادة نسبة المسؤوليات المترتبة على المدقق بالإضافة إلى تأثيره على قرارات الاستثمار وعلى متخذي القرارات في الشركة

3- يقترح الباحث عند تطوير محتوى تقرير التدقيق توضيح مسؤوليات كل من المدقق والإدارة.

4- يقترح الباحث على مجلس معايير التدقيق الدولي حذف التكرار الموجود في فقرتي مسؤلية الإدارة ومسؤلية المدقق وذلك لأن أحدهما يدل على الأخر.

5- يوصي الباحث إعداد دراسات مستقبلية حول نفس الموضوع في دول عربية أخرى ومن خلال شمول نفس الفئة بالإضافة إلى المديرين الماليين ومديري إدارة المخاطر.

6- يوصي الباحث في زيادة عدد الدورات التي تخص معيار التدقيق الدولي رقم 700 وزيادة المشاركة فيه.

7- ويقترح الباحث ان يتم توزيع بيان بأي تعديل في المعايير بشكل عام وذلك ليبقى المستفيدون من هذه المعايير على اطلاع على أهم التعديلات التي حصلت.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

ثانياً: المراجع الأجنبية

أولاً: المراجع العربية

1. تميمي، هادي (2006). **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، مكتبة دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ص 20.

2. جربوع ، يوسف محمود(2002). **مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن اكتشاف الأخطاء والغش بالقوائم المالية**. تنمية الرافدين. المجلد 24/3 العدد ،69 ص ص 203-204.

3. جربوع، يوسف محمود (1999). **دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي بمعايير السلوك المهني المحلية والدولية**. مجلة الدراسات الاجتماعية.العدد 8 ص ص 203-204.

4. جمعة، أحمد حلمي (2009) .**التدقيق والتأكيد الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ص 22.

5. جمعة، أحمد حلمي (2000)، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

6. جمعة، أحمد حلمي (2008)، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، سلسلة الكتب المهنية – الكتاب الثاني: تقارير التدقيق ، دار صفاء للنشر والتوزيع العلمي، عمان، الأردن ص 4.

7. حماد .طارق عبد العال (2004) .**موسوعة معايير المراجعة**. الجزء الثاني، الإسكندرية الدار الجامعية ، ص ص 95-69.

8. حماد، أكرم إبراهيم (2003). **أثر الإدارة الرشيدة على تطوير الإستثمارات**، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي الثالث عشر، بيروت ص2.

9. حماد، طارق عبد العال (2004). **موسوعة معايير المراجعة**. الجزء الثالث، الإسكندرية الدار الجامعية، ص ص 102-103.

10. ديوان المحاسبة (2001) : **مهنة تدقيق الحسابات بين الأمس واليوم في المملكة الأردنية الهاشمية** . عمان ،ص ص 26–27.

11. ذنيبات، علي عبد القادر (2006)، **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية**، دائرة المكتبة الوطنية.

12. ذنيبات، علي عبدالقادر (2003). **بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها: دليل من الأردن**، مجلة الدراسات ،مجلة علمية محكمة، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، المجلد(30) العلوم الإدارية، العدد 1، كانون الثاني يناير، ص 108 – 127.

13. الرشيد، وائل إبراهيم (1999). **أهمية المعلومات المحاسبية ومدى كفايتها لخدمة الاستثمار في الأوراق المالية: دراسة تحليلية لسوق الأوراق المالية بدولة الكويت**. المجلة العربية للمحاسبة جامعة الكويت المجلد الثالث العدد الأول ص ص 25–28 .

14. الساعي، مهيب وعمر هبي (1991). **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى الفكر للنشر والتوزيع دار صفاء للنشر والتوزيع ، ص9.

15. سويطي، محمد، (2006)،**تطوير أنموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمّان العربية للدراسات العليا، الأردن.

16. شويات، زياد مصطفى محمود (2004). **مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة.

17. الصحن، عبد الفتاح وآخرون (2000). **أصول المراجعة الدار الجامعية مصر**. ص 391.

18. الصحن، عبد الفتاح وآخرون (2000). **أصول المراجعة الدار الجامعية مصر**. ص 407.

19. عبدالله، خالد أمين (2004). **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية.** دار وائل للنشر والتوزيع, عمان– الطبعة الثانية، ص16.

20. عمر ، بكر غازي بكر (2003). **فجوة التوقعات بين المستثمرين ومدققي الحسابات في الأردن.** رسالة ماجستير غير منشورة. اربد جامعة اليرموك كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، قسم المحاسبة.

21. عناتي، رضوان، (2006). **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**، مكتبة دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ص5.

22. قرعان، زياد محمد موسى (2007)، **أثر رأي مدقق الحسابات القانوني الأردني على قرارات الإستثمار (دراسة ميدانية)**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، كلية المال والأعمال، قسم المحاسبة.

23. مطاطلة، نسيمة وآخرون (2008). **أهمية تقرير التدقيق الخارجي لإتخاذ القرارات**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوث 1955 سكيكدة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

24. نوايسة، محمد إبراهيم(2006)، **بعنوان: العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجين في الأردن**، الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال،العدد الثالث، المجلد الثاني ص ص (390 – 415).

25. الهواري، محمد نصر(1996). **أساسيات المراجعة أصول المراجعة والرقابة الداخلية الإطار العلمي والممارسة العملية.** مكتبة الشباب مصر ،ص ص 362–363.

ثانياً: قائمة المراجع الأجنبية:

1. Mertzlufft, S.M. (2000), "***The effect of audit review sand audit risk on auditors justifications and judjments***", Unpublished. P.H.D dissertation, University of Illiois at urbana – champaign.
2. Donegan, J.J. (1995*), "**The effect of conditioning evidence on auditor evidence suffciency assessments",*** Unpublished P.H.D dissertation , The University of Arizona**.**
3. Eldon S.Hendriksen,**" Accounting Theary"** ,(4th ed), Home Wood, Richard D.1. .Inwin,1992,P504.
4. Gomez guill amon a.d (2003) ***The use fulness of the audit report in investment and financing decisions*** "Mangerial Auditing gournal " vol 18 ,numbers 6-7 . Pp 549-559
5. Ian, A.M Fraser and Kenny ,Z.lin, (2004), ***" Auditors Perceptions of Responsibilities to Detect and Report Client Illegal Facts In Canda and UK:A comparative Experiment" ,***International Journal of Auditing .vol 8, Number 2,Pp 165-184.
6. Nick.d. anique. Q. marc.h goel g s 2006 auditing standars 2006 p6 .
7. Segdem, S.L. (1989) **. *"Investors dinentions the Arab financial market of Jordan Kuwait and Egypt "***, presented for the financial accounting conference at the yaarmouk university on December..pp 13-14 .

8. Thomas W. and hinke E. (1986) , ***Auditing theory and paractice2 and ed***. Kent publishing co. boston . Usa ,P 196.

9. International Federation Of Accounting (IFAC) .(2010), ***" International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Service Pronouncements"*** , 2010 copyright part 1, P 72-601.

الملاحـــق

ملحق (1)

استبانـــة المستثمرين

جامعة الشرق الأوسط

كلية الأعمال

قسم المحاسبة

حضرة الفاضل/الفاضلة

تحية طيبة وبعد،

تشكل هذه الاستبانة جزءاً من دراسة يقوم بها الباحث للحصول على درجة الماجـــستير في تخصص المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، والدراسة بعنوان:

" **أثر تعديلات تقرير مدقق الحسابات على قرارات الإستثمار في الشركات المدرجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين**".

وباعتبارك ممثلاً لفئة هامة من الفئات المستخدمة للمعلومات المالية الصادرة عن تقرير المدقق ولما لك من معرفة وخبرة في مجال اتخاذ القرارات الإستثمارية فإن الباحث يطمح فـــي الوقوف على رأيك الموضوعي في تقييم تأثير للتعديلات في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية على قرارات الإستثمار.

بناء لما تقدم، فإن الوزن النسبي الذي ستعطيه لكل بند من بنود المعلومات المدرجة في الإستبانة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي (موافق تماماً، موافق، محايد، غير موافق، غير موافـــق تماماً) سيعتبر بمثابة مقياس لأهميته في خدمة هدف الدراسة واختبار فرضياتها.

وقد قدر الباحث سلفاً تعاونك الصادق معه ،ولكنه يأمل منك توخي الدقـــة والموضـــوعية فـــي الإجابة على أسئلة الإستبانة علماً بأن ما تقدمه من معلومات لن يـــستخدم إلا لغايـــات البحـــث العلمي.

شاكراً حسن تعاونكم ولكم مني كل الإحترام والتقدير

القسم الأول: البيانات الأولية (المعلومات الشخصية)

يرجى وضع علامة (√) في المربع الذي سنطبق عليك.

1- المؤهل العلمي:

☐ دبلوم ☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى

2- عدد سنوات الخبرة :

☐ 5 فأقل ☐ 6-10 ☐ 11-15 ☐16-20 ☐21 فأكثر

3- التخصص الأكاديمي:

☐محاسبة ☐ اقتصاد ☐ إدارة أعمال ☐ مالية ومصرفية ☐ أخرى

4- شهادات مهنية أخرى: (اذكرها من فضلك) ....

5- الوظيفة: (اذكرها من فضلك) ....

6-هل شاركت في ندوات أو مؤتمرات بشأن التغيرات الجديدة في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية ؟ نعم ☐ لا ☐

7- هل كنت على اطلاع على التغيرات الجديدة في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية ؟ ☐ نعم ☐ لا

القسم الثاني: العبارات الخاصة بموضوع الدراسة

يرجى التكرّم بعد قراءة العبارات التالية وضع (√) في العمود المناسب.....

الرقم	العبـــــــــارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
1	برأيك توجد أهمية لإضافة كلمة "مستقل" لعبارة تقرير المدقق					
2	برأيك توجد أهمية لإضافة عبارة " تــدقيق ملخــص الــسياسات المحاسبية الهامة" في فقرة المقدمة.					
3	برأيك توجد أهمية لإضافة عبارة " تدقيق الإيضاحات التفــسيرية الأخرى" في فقرة المقدمة.					
4	برأيك توجد أهمية لإنشاء فقرة خاصة لمــسؤولية الإدارة تــشير إلى أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعــداد التقــارير الماليــة وتــشمل المسؤوليات ما يلي: 1/4 تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابــة الداخليــة الخاصــة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطــاء الجوهريــة سواء بسبب الإحتيال أو الخطأ.					
	2/4 اختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة.					
	3/4 عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.					
5	برأيك توجد أهمية بإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق، (الفقــرة الأولى) وتشمل العبارات التالية: 1/5 إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول هذه البيانات المالية بنـــاء على تدقيقنا.					
	2/5 لقد قمنا بإجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.					
	3/5 الإمتثال لمتطلبات أخلاقيات المهنة.					
	4/5 أن نخطط ونجري التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيمــا إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.					

الرقم	العبـــــــــارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
6	برأيك توجد أهمية بإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق، (الفقـرة الثانية) وتشمل العبارات التالية: 1/6 يتضمن التدقيق أداء إجراءات للحصول على أدلـة تـدقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية.					
	2/6 تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق.					
	3/6 تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات الماليـة سـواء بسبب الإحتيال أو الأخطاء، وعند إجراء هذه التقييمات للمخـاطر فإن على المدقق: 1/3/6 اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسـبة في ظل الظروف.					
	2/3/6 ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.					
	4/6 يشمل التدقيق كذلك: 1/4/6 تقييم ملائمة السياسات المحاسبية.					
	2/4/6 معقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة.					
	3/4/6 تقييم العرض الشامل للبيانات المالية.					
7	برأيك توجد أهمية لإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق (الفقـرة الثالثة) تشير إلى أننا نعتقد أن أدلة التدقيق التي حـصلنا عليهـا كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا الخاص بالتدقيق.					
8	برأيك توجد أهمية لتعديل فقرة الرأي التي تتضمن ما يلي : 1/8 في رأينا أن البيانات المالية تعطي رأياً صحيحاً وعادلاً.					
	2/8 أو تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية.					
	3/8 المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية وفقاُ للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.					

الرقم	العبـــــــــارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
9	برأيك توجد أهمية لإضافة فقرة خاصة حول المتطلبات القانونيـــة والتنظيمية، مع الأخذ في الإعتبار أن شكل ومضمون هذه الفقـــرة تعتمد على طبيعة المسؤوليات الأخرى للمدقق الخاصـــة بإعـــداد التقارير المالية.					
10	برأيك إذا توصل المدقق إلى أن عرض المنشأة لأيـــة معلومـــات ملحقة غير مدققة لا يميزها بشكل كافٍ عـــن البيانـــات الماليـــة المدققة فإن على المدقق أن يوضح في تقريره أن تلك المعلومات لم يتم تدقيقها.					
11	برأيك تعتقد أن حقيقة المعلومات الملحقة غير المدققـــة لا تعفـــي المدقق من مسؤولية قراءة المعلومات لتحديد حالات عدم الإتساق الجوهرية في البيانات المالية المدققة ومسؤوليات المدقق بشأنها.					
12	برأيك هل يلبي التغير في النموذج الجديـــد احتياجـــات المجتمـــع المالي والتي تشمل: 1/12 استقلالية ونزاهة وموضوعية المدقق.					
	2/12 منع واكتشاف الغش أو الخطأ.					
	3/12 التأكيد على أن الشركة قادرة على الإستمرارية.					
	4/12 التأكيد على عدم وجود تصرفات غير قانونية.					
	5/12 التأكيد المطلق.					
13	برأيك يوجد تأثير للنموذج الجديد لتقرير المدقق المـــستقل حـــول البيانات المالية على أداء مهمة التدقيق من حيث إلتزام المحاسبيين القانونيين بما يلي: 1/13 أخلاقيات المهنة.					
	2/13 التخطيط .					
	3/13 تجميع أدلة الإثبات.					

الرقم	العبـــــــارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
	4/13 المحافظة على أدلة الإثبات لمدة عــشرة ســنوات علــى الأكثر.					
	5/13 بعنوان النموذج الجديد " تقرير المدقق المستقل".					
	6/13 المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد الــصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.					
	7/13 التأكد من إلتزام الشركات الأردنية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند إعداد البيانات المالية.					

ونشكر لكم تعاونكم معنا ☺

ملحق (2)

استبانـــة المدققين

جامعة الشرق الأوسط

كلية الأعمال

قسم المحاسبة

حضرة الفاضل/الفاضلة

تحية طيبة وبعد،

تشكل هذه الاستبانة جزءاً من دراسة يقوم بها الباحث للحصول على درجة الماجـــستير في تخصص المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، والدراسة بعنوان:

" **أثر تعديلات تقرير مدقق الحسابات على قرارات الإستثمار في الشركات المدرجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين**".

وباعتبارك ممثلاً لأهم الفئات التي تصدر المعلومات المالية المدققة ولما للمجتمع المالي ثقة في تقريرك فإن الباحث يطمح في الوقوف على رأيك الموضوعي في تقييم تأثير للتعديلات في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية علـــى قـــرارات الإستثمار.

بناء لما تقدم، فإن الوزن النسبي الذي ستعطيه لكل بند من بنود المعلومات المدرجة في الإستبانة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي (موافق تماماً، موافق، محايد، غير موافق، غير موافـــق تماماً) سيعتبر بمثابة مقياس لأهميته في خدمة هدف الدراسة واختبار فرضياتها.

وقد قدر الباحث سلفاً تعاونك الصادق معه ،ولكنه يأمل منك توخي الدقـــة والموضـــوعية فـــي الإجابة على أسئلة الإستبانة علماً بأن ما تقدمه من معلومات لن يـــستخدم إلا لغايـــات البحـــث العلمي.

شاكراً حسن تعاونكم ولكم مني كل الإحترام والتقدير

القسم الأول: البيانات الأولية (المعلومات الشخصية)

يرجى وضع علامة (√) في المربع الذي سنطبق عليك.

1- المؤهل العلمي:

☐ دبلوم ☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى

2- عدد سنوات الخبرة :

☐ 5 فأقل ☐ 6-10 ☐ 11-15 ☐16-20 ☐21 فأكثر

3- التخصص الأكاديمي:

☐محاسبة ☐ اقتصاد ☐ إدارة أعمال ☐ مالية ومصرفية ☐ أخرى

4- شهادات مهنية أخرى: (اذكرها من فضلك) ....

5- الوظيفة: (اذكرها من فضلك) ....

6-هل شاركت في ندوات أو مؤتمرات بشأن التغيرات الجديدة في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية ؟ نعم ☐ لا ☐

7- هل كنت على اطلاع على التغيرات الجديدة في نموذج التقرير المعدّل وفقاً للمعيار الدولي رقم 700 حول البيانات المالية ؟ ☐ نعم ☐ لا

-

القسم الثاني: العبارات الخاصة بموضوع الدراسة

يرجى التكرّم بعد قراءة العبارات التالية وضع (√) في العمود المناسب.....

الرقم	العبـــــــــارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
1	برأيك توجد أهمية لإضافة كلمة "مستقل" لعبارة تقرير المدقق					
2	برأيك توجد أهمية لإضافة عبارة " تدقيق ملخص السياسات المحاسبية الهامة" في فقرة المقدمة.					
3	برأيك توجد أهمية لإضافة عبارة " تدقيق الإيضاحات التفسيرية الأخرى" في فقرة المقدمة.					
4	برأيك توجد أهمية لإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية الإدارة تشير إلى أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتشمل المسؤوليات ما يلي: 1/4 تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الإحتيال أو الخطأ.					
	2/4 اختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة.					
	3/4 عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.					
5	برأيك توجد أهمية بإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق، (الفقرة الأولى) وتشمل العبارات التالية: 1/5 إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا.					
	2/5 لقد قمنا بإجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.					
	3/5 الإمتثال لمتطلبات أخلاقيات المهنة.					
	4/5 أن نخطط ونجري التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.					

الرقم	العبـــــــــارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
6	برأيك توجد أهمية بإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق، (الفقـرة الثانية) وتشمل العبارات التالية: 1/6 يتضمن التدقيق أداء إجراءات للحصول على أدلـة تـدقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية.					
	2/6 تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق.					
	3/6 تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات الماليـة سـواء بسبب الإحتيال أو الأخطاء، وعند إجراء هذه التقييمات للمخـاطر فإن على المدقق: 1/3/6 اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسـبة في ظل الظروف.					
	2/3/6 ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.					
	4/6 يشمل التدقيق كذلك: 1/4/6 تقييم ملائمة السياسات المحاسبية.					
	2/4/6 معقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة.					
	3/4/6 تقييم العرض الشامل للبيانات المالية.					
7	برأيك توجد أهمية لإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق (الفقـرة الثالثة) تشير إلى أننا نعتقد أن أدلة التدقيق التي حـصلنا عليهـا كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا الخاص بالتدقيق.					
8	برأيك توجد أهمية لتعديل فقرة الرأي التي تتضمن ما يلي : 1/8 في رأينا أن البيانات المالية تعطي رأياً صحيحاً وعادلاً.					
	2/8 أو تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية.					
	3/8 المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية وفقاُ للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.					

الرقم	العبـــــــارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
9	برأيك توجد أهمية لإضافة فقرة خاصة حول المتطلبات القانونية والتنظيمية، مع الأخذ في الإعتبار أن شكل ومضمون هذه الفقرة تعتمد على طبيعة المسؤوليات الأخرى للمدقق الخاصة بإعداد التقارير المالية.					
10	برأيك إذا توصل المدقق إلى أن عرض المنشأة لأية معلومات ملحقة غير مدققة لا يميزها بشكل كافٍ عن البيانات المالية المدققة فإن على المدقق أن يوضح في تقريره أن تلك المعلومات لم يتم تدقيقها.					
11	برأيك تعتقد أن حقيقة المعلومات الملحقة غير المدققة لا تعفي المدقق من مسؤولية قراءة المعلومات لتحديد حالات عدم الإتساق الجوهرية في البيانات المالية المدققة ومسؤوليات المدقق بشأنها.					
12	برأيك هل يلبي التغير في النموذج الجديد احتياجات المجتمع المالي والتي تشمل: 1/12 استقلالية ونزاهة وموضوعية المدقق.					
	2/12 منع واكتشاف الغش أو الخطأ.					
	3/12 التأكيد على أن الشركة قادرة على الإستمرارية.					
	4/12 التأكيد على عدم وجود تصرفات غير قانونية.					
	5/12 التأكيد المطلق.					
13	برأيك يوجد تأثير للنموذج الجديد لتقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية على أداء مهمة التدقيق من حيث إلتزام المحاسبيين القانونيين بما يلي: 1/13 أخلاقيات المهنة.					
	2/13 التخطيط .					
	3/13 تجميع أدلة الإثبات.					

الرقم	العبـــــــــارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
	4/13 المحافظة على أدلة الإثبات لمدة عــشرة ســنوات علـــى الأكثر.					
	5/13 بعنوان النموذج الجديد " تقرير المدقق المستقل".					
	6/13 المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد الــصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.					
	7/13 التأكد من إلتزام الشركات الأردنية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند إعداد البيانات المالية.					

ونشكر لكم تعاونكم معنا ☺